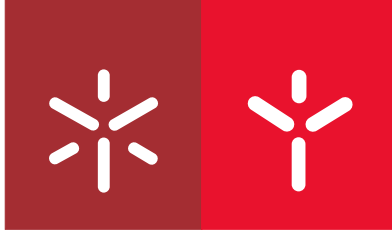


**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Maria João Bogas Ermida Lourenço

**O Paradigma do Rendimento Real  
- Contributos para a (Des)Construção  
de um Mito**



**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Maria João Bogas Ermida Lourenço

**O Paradigma do Rendimento Real  
- Contributos para a (Des)Construção  
de um Mito**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação da  
**Professora Doutora Andreia Sofia Pinto Oliveira**  
E do  
**Professor Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro**

Abril de 2013

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA DISSERTAÇÃO  
APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO  
ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

# AGRADECIMENTOS

A elaboração da presente dissertação de mestrado constitui uma das mais importantes jornadas por mim traçadas e concluídas até hoje.

Uma jornada repleta de altos e baixos, mas que ficará sobretudo marcada pela dedicação daqueles que sempre me acompanharam e que nunca, em momento algum, deixaram de estar ao meu lado.

Um especial agradecimento aos meus pais, a quem serei eternamente grata pelos valores e princípios, pelo apoio constante mesmo quando eu deixei de acreditar e pelo amor incondicional.

À restante família, e ao Pedro, pela compreensão, paciência, preocupação, ânimo e pela confiança que sempre depositaram em mim.

À Professora Doutora Andreia Sofia Oliveira e ao Professor Doutor João Sérgio Ribeiro, pela forma como sempre me receberam, pela preocupação que demonstraram, pelas sugestões formuladas, pelo sentido de rigor e profissionalismo indispensáveis e por todo o apoio na elaboração da presente dissertação.

A todos, os meus sinceros e profundos agradecimentos.



*Aos meus pais*



# **O PARADIGMA DO RENDIMENTO REAL – CONTRIBUTOS PARA A (DES)CONSTRUÇÃO DE UM MITO**

A presente dissertação versa sobre um dos mais elementares princípios da tributação do nosso sistema fiscal: o princípio da tributação do rendimento real.

Consagrado na Constituição da República Portuguesa de 1976, representa o núcleo essencial da reforma fiscal dos anos 70.

Cerca de 40 anos depois da sua consagração constitucional, torna-se necessário fazer um estudo isento do carácter marcadamente revolucionário que esteve na sua génese, importando analisar, à luz da realidade consentânea com os novos tempos, tal preceito, os respetivos objetivos e os limites por si impostos.

Neste âmbito, relevará sobretudo verificar se o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes é determinável, ou se, não o sendo, o rendimento sobre o qual tem incidido a tributação respeita ainda os limites e as finalidades pretendidas pelo princípio da tributação do rendimento real.

Por fim, e em reflexo da análise efetuada, não poderão deixar de ser tecidas algumas considerações acerca da autonomia do mesmo face ao princípio da capacidade contributiva e da relevância da sua consagração constitucional.





# **THE PARADIGM OF THE REAL INCOME - CONTRIBUTIONS TO (DE)CONSTRUCTION OF A MYTH**

This dissertation examines one of the most basic principles of taxation of our tax system: the principle of taxation of the real income.

Enshrined in the Constitution of the Portuguese Republic in 1976, represents the essential core of '70s tax reform.

Nearly 40 years after its constitutional consecration, it becomes necessary to study this principle, exempt from the markedly revolutionary character on its inception, and, accordingly to the changing times, its respective goals and its limits.

In this context, it especially matters to verify if the income obtained by the taxpayer is effectively determinable, or, failing that, if the income on which the tax has focused still respects the limits and purposes intended by the principle of taxing the real income.

Finally, in reflex of the carried out analysis, some considerations cannot fail to be made about the autonomy of that precept against the principle of the ability to pay and relevance of its constitutional enshrinement.



# ÍNDICE

Lista de abreviaturas e siglas.....	xv
-------------------------------------	----

Introdução.....	17
-----------------	----

I. Enunciado do tema e questões a abordar .....	17
---	----

II. Ordem metodológica da exposição .....	19
---	----

## PARTE I - NOTAS INTRODUTÓRIAS: ENQUADRAMENTO E TERMINOLOGIA ADOTADA

Capítulo 1 - Princípio da capacidade contributiva .....	27
---	----

1.1. Análise conceptual .....	27
-------------------------------	----

1.2. Alcance prático do princípio da capacidade contributiva.....	33
---	----

1.2.1. Implicações ao nível do conceito de rendimento: brevíssimo apontamento .....	37
--	----

1.2.1.1. Teoria do rendimento-produto.....	39
--	----

1.2.1.2. Teoria do acréscimo-patrimonial.....	40
---	----

1.2.1.3. Teoria dominante.....	41
--------------------------------	----

1.3. Objeções apontadas ao princípio da capacidade contributiva.....	43
--	----

1.4. Posicionamento sugerido .....	44
------------------------------------	----

§ Conclusões parciais .....	46
-----------------------------	----

Capítulo 2 – Rendimento normal versus rendimento real .....	49
§ Sequência.....	49
2.1. Rendimento normal.....	50
2.1.1. Delimitação .....	50
2.1.2. Vantagens da adoção do modelo.....	54
2.1.3. Consideração crítica .....	56
2.2. Rendimento real .....	60
2.2.1. Posicionamento da doutrina .....	62
2.2.1.1 Rendimento real efetivo .....	62
2.2.1.1 Rendimento real presumido .....	69
2.2.2. Posicionamento crítico e terminologia adotada .....	73
§ Conclusões parciais .....	79

## PARTE II - PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA       TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL

Capítulo 1 - Gênese do princípio no ordenamento jurídico-constitucional português .....	83
1.1. Consagração constitucional .....	83
1.2. Contra-reforma fiscal .....	87
§ Conclusões parciais .....	91
Capítulo 2 - Normas-regra e normas-princípio .....	93
§ Sequência.....	93
2.1. Distinção operativa entre regras e princípios.....	95
2.1.1. Os princípios jurídicos .....	96

2.1.2. As regras jurídicas.....	99
2.1.3. Complementaridade entre regras e princípios.....	100
2.2. Critérios jurídicos de distinção entre regras e princípios.....	103
2.2.1. Critério de ordem gradativa .....	105
2.2.2. Critério de ordem qualitativa .....	107
2.3. Qualificação da norma constitucional que consagra a tributação com base no rendimento real – posicionamento crítico .....	112
§ Conclusões parciais .....	117
 Capítulo 3 - Análise do âmbito subjetivo do princípio do rendimento real .....	119
3.1. Conceito de “empresa” .....	119
3.2. Possibilidade de aplicação às pessoas singulares.....	123
§ Conclusões parciais .....	125

### PARTE III - ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL À LUZ DO NOSSO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Capítulo 1 - Rendimento real como um objetivo efetivo? .....	130
1.1. Enquadramento da problemática .....	130
1.2. Afastamento decorrente da determinação do rendimento real com base nas declarações dos contribuintes .....	132
1.3. Afastamento decorrente da falta de fiscalização.....	136
1.4. Afastamento decorrente do apuramento do rendimento real com recurso à avaliação indireta.....	139
 Capítulo 2 - Princípio da tributação do rendimento real como parâmetro de validade? .....	147

2.1. Considerações prévias.....	147
2.2. Operatividade do princípio?.....	151
2.3. Reflexão crítica .....	156
 Capítulo 3 - Autonomia do princípio da tributação do rendimento real? .....	165
§ Sequência .....	165
3.1. Autonomia do princípio da tributação do rendimento real face ao princípio da capacidade contributiva?.....	165
3.2. Relevância da consagração constitucional do princípio da tributação do rendimento real .....	170
 Notas conclusivas.....	173
 Bibliografia .....	183

# LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- atu. – atualizada
- *apud* – citado por
- art. – artigo
- CC – Código Civil
- CCI – Código da Contribuição Industrial
- CCOM – Código Comercial
- cfr. – confrontar
- CIMT – Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação das Empresas
- CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- coord. – coordenação
- CPPT – Código de Processo e Procedimento Tributário
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- CT – Código de Trabalho
- ed. – edição
- *et all* – e outros
- IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- LGT – Lei Geral tributária
- MP – Ministério Público
- n.º - número
- *op. cit.* – obra já citada



- org. – organizado
- p./ pp. – página/páginas
- RCPIT – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária
- ref. – refundida
- reimp.- reimpressão
- rev. – revista
- RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
- ss – seguintes
- trad. – tradução
- trad. port. – tradução portuguesa
- vol. – volume

# INTRODUÇÃO

## I. ENUNCIADO DO TEMA E QUESTÕES A ABORDAR

A temática do princípio da tributação do rendimento real, eleita como objeto de estudo da presente dissertação, não tem sido, salvo raras e pontuais exceções, alvo de grande atenção por parte da doutrina nacional, sendo ainda certo que a doutrina que sobre esta problemática se tem debruçado aborda o tema de forma teórica sem nunca questionar a sua operatividade, efetividade e carácter de parâmetro de validade de opções políticas e legislativas, bem como a sua autonomia face ao princípio da capacidade contributiva.

Contudo, trata-se de um tema que assume crescente importância nos dias de hoje, porquanto vivemos num período que ficará na história como sendo uma das grandes crises do século, marcada pelas dificuldades e instabilidade financeira, política e legislativa, e no qual a atividade da Administração tributária se encontra essencialmente vocacionada para funções de controlo e fiscalização, e cuja atuação, por força da massificação dos sujeitos passivos e das relações jurídicas tributárias, se norteia sobretudo por critérios e objetivos de eficiência, condicionada pela pressão fiscal da obtenção de receitas. Neste contexto é inevitável questionar os preceitos constitucionais de teor tributário, sobretudo aqueles que estabelecem os fundamentos e os limites da tributação, como é o caso do princípio da tributação baseada no rendimento real, sobre o qual nos propomos debruçar.

Partindo da análise do quadro constitucional, verificamos que o legislador constitucional consagrou expressamente a preocupação de basear a tributação no rendimento real dos contribuintes, enquanto concretização do princípio da igualdade fiscal e índice do princípio da capacidade contributiva.

No entanto, e apesar de este princípio ter uma relevância extrema na vinculação do legislador ordinário e da Administração, o que é certo é que o preceito constitucional está associado a inúmeras dificuldades práticas na sua aplicação e acarreta esforços legislativos sem precedentes.

Muitas destas dificuldades assentam nas restrições assumidas pelo próprio legislador, desde logo pelo facto de ter estabelecido de forma mitigada o princípio em causa: num plano subjetivo, a Lei Fundamental só refere que “a tributação das empresas” incidirá sobre o rendimento real, desconsiderando, portanto, os restantes sujeitos passivos; num plano material, utiliza a expressão “fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, o que permitirá entendimentos diversos quanto à exclusiva vinculação ao rendimento real para efeitos de tributação.

Por outro lado, e tomando em linha de conta uma dimensão prática, graves problemas se colocam no âmbito de determinação do rendimento real, não só com a corrente e crescente associação do rendimento real aos registos de teor contabilísticos das empresas, mas também com uma progressiva necessidade de controlo e fiscalização.

É considerando este enquadramento que, por vezes, se tem formulado um juízo de descrença em relação a este princípio, afirmando-se que o mesmo não passa de um mito, em que praticamente ninguém mais acredita. De facto, a prática tem vindo a demonstrar inúmeras dificuldades em conseguir uma aplicação correta e consistente com tal exigência constitucional, conduzindo a legislação portuguesa por caminhos que praticamente afastam a tributação do rendimento real.

Para este afastamento concorrem ainda as preocupações de simplicidade, praticabilidade e de luta contra a fraude e evasão fiscal.

Torna-se, então, inevitável questionar se não estaremos perante um retrocesso legislativo a este nível, uma vez que, ao falarmos neste princípio, parece estarmos a falar de uma tributação que assenta na ideia da capacidade contributiva, na individualização e justiça na tributação que, face às dificuldades expostas, não atinge os resultados pretendidos e trará efeitos negativos na perspetiva da construção no plano do Direito fiscal de um Estado de Direito.

É neste complexo contexto de incertezas que a Administração tributária desenvolve toda a sua atividade, estando, inevitavelmente, condicionada pelas angústias trazidas por todos estes problemas. De facto, como poderá a Administração basear a tributação dos contribuintes num princípio constitucional que tem sido ao longo dos

tempos interpretado pela doutrina de uma forma tão ampla? O que exigirá e o que proibirá tal princípio? Será que, atendendo aos préstimos do princípio da capacidade contributiva o princípio do rendimento real perderá autonomia? Será que estes são princípio meramente redundantes? Ou o princípio do rendimento real soluciona outros problemas, funda-se noutras premissas e tem contributos próprios e específicos? Será que nos dias de hoje o princípio do rendimento real é efetivo e opera como parâmetro de validade? Será exigível que se imponha tal modelo de tributação? Será o princípio em causa aquele que melhor satisfaz as exigências do nosso ordenamento jurídico?

Desta forma, a partir daqui, podemos colocar legitimamente a questão, que funcionará como premissa que nos orientará e funcionará como trave-mestra de toda a investigação, que é a de saber se tem efetividade e validade o princípio da tributação de acordo com o rendimento real, ou se o mesmo não é mais do que um critério vago e inalcançável, que não vai para lá da mera intenção de constituir um princípio orientador da tributação e que não tem acompanhado a evolução das concretas exigências e necessidades do Direito fiscal.

## **II. ORDEM METODOLÓGICA DA EXPOSIÇÃO**

A consagração do princípio da tributação do rendimento real é marcada pela complexidade que o rodeia, uma vez que o preceito acarreta uma vasta teia de problemáticas às quais não dá resposta, tal como fomos já dando conta no ponto I da presente introdução.

Ora, muitas destas questões são essenciais para a boa realização do nosso sistema tributário, sobretudo porque o princípio em causa encerra em si um modelo de tributação que vincula não só o legislador, como a Administração e até os contribuintes.

Uma vez que a resposta a estes problemas é deixada em aberto por parte do legislador constitucional, a doutrina e a Administração têm vindo a fazer uma interpretação e aplicação de tal princípio que, por vezes, permite mesmo o afastamento da tributação de valores reais.

Questionamos se tal leitura é justificada, atendendo ao caráter e à relevância que tal norma ocupa no nosso sistema fiscal. Ocupando o preceito em causa um lugar de destaque no âmbito da fundamentação e da determinação dos limites à tributação, entendemos que o mesmo deverá ser objeto de um estudo profundo, que vise não só

resolver ou dar resposta aos problemas que tem vindo a colocar, mas também que vá mais além e reflita acerca da possibilidade de este ser o princípio mais adequado e que melhor satisfaça as exigências do nosso sistema fiscal.

Foram estas questões que nos despertaram para o estudo da tributação do princípio do rendimento real e é por partirmos para o mesmo com a consciência de toda a problemática em que se desdobra que entendemos que a abordagem mais adequada à sua análise passará por um raciocínio lógico-dedutivo. Pensamos que para uma mais fácil e sobretudo mais consolidada explanação do tema, será incontornável apresentar, num primeiro plano, duas matérias que constituem um *prius* jurídico ao princípio da tributação do rendimento real, para, numa segunda fase expormos os problemas decorrentes da norma constitucional que o consagra e darmos resposta aos mesmos e, numa última fase, sobretudo de posicionamento crítico, refletirmos acerca da tributação no quadro do nosso ordenamento jurídico fiscal, com o fim último de determinar a efetividade e operatividade do princípio em causa, a sua autonomia ou redundância face ao princípio da capacidade contributiva e a relevância da sua consagração constitucional.

Assim, optamos por dividir a dissertação em três partes, já que a análise deste princípio será feita em três perspetivas diferentes. Na primeira parte, abordaremos o contexto no qual tal princípio se desenrola; na segunda parte, estudaremos a norma que o consagra e, na terceira parte analisaremos o papel que ao mesmo é conferido no nosso sistema de tributação. Cada uma destas partes está dividida em capítulos.

Detalhemos então cada uma das partes e capítulos da dissertação, evidenciando as problemáticas e as questões às quais pretendemos dar resposta.

A PARTE I é sobretudo uma divisão destinada a um enquadramento geral dos princípios e modelos nos quais se desenrola a tributação do rendimento real e está dividida em dois capítulos.

No capítulo 1 teceremos algumas considerações acerca do fundamento que sustenta a adoção do preceito em análise, na medida em que só depois de determinadas as implicações do princípio da capacidade contributiva seremos capazes de compreender não só a ambiciosa pretensão de tributar o rendimento real, como, a final, verificar se tal preceito traz algo de novo ao sistema de tributação ou se o mesmo se esvazia no princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, não tem qualquer autonomia e operatividade.

No capítulo 2 traçaremos um quadro expositivo-doutrinário, no qual pretendemos analisar, em termos genéricos, o princípio da tributação do rendimento real em oposição ao princípio da tributação do rendimento normal, uma vez que tem sido entendimento corrente que o primeiro só será apreendido na sua plenitude se for apresentado em contraposição ao segundo. Como tal, iremos expor não só a interpretação que tem vindo a ser apresentada do rendimento real e rendimento normal, como as características gerais de cada modelo, os respetivos prós e contras e ainda as implicações e as dificuldades que os mesmos encerram. Reservaremos, no final deste capítulo, uma secção designada de posicionamento crítico e terminologia adotada, na qual apresentaremos a nossa interpretação de rendimento real, e, como facilmente se perceberá, distancia-se do entendimento generalizado da doutrina, uma vez que, do nosso ponto de vista, esta tem vindo a confundir o princípio da tributação do rendimento real com o modo de determinação desse rendimento, uma vez que não dissocia estas realidades e analisa-as como sendo uma só. Como tal, iremos propor uma nova terminologia, que não resolvendo apenas esse problema, permite a superação da utilização de conceitos e termos que são, por si, falaciosos e enganadores.

É nosso entendimento que as matérias abordadas neste capítulo são, de facto, essenciais para o desenvolvimento de todo o pensamento, julgando mesmo que sem a sua exposição a dissertação achar-se-ia incompleta na sua vertente expositiva, uma vez que ficaria a faltar uma importante componente que permite compreender a importância do tema escolhido e o cuidado com que naturalmente todos os problemas que dele decorrem deverão ser tomados em consideração, atendendo à importância das suas implicações.

Após este quadro mais genérico e de contextualização, na PARTE II analisaremos em concreto o princípio da tributação do rendimento real, adotado pelo legislador fiscal na reforma dos anos setenta. Para tal, não poderemos deixar de nos debruçar sobre os problemas que o preceito suscita e para os quais não dá resposta.

O primeiro capítulo reportar-se-á à análise da génese da norma que o consagra, isto é, faremos uma exposição do contexto histórico-social, económico e jurídico que motivou a adoção do princípio da tributação do rendimento real, já que estes contornos marcam não só a forma como deverá ser interpretado, mas a ambição que se deverá depositar no mesmo.

Em seguida, no capítulo 2, estudaremos uma distinção entre dois tipos de normas: normas-regra e normas-princípio, uma vez que a qualificação quanto à natureza da norma que consagra a tributação do rendimento real encerrará sérias implicações a nível prático. Esta afirmação é facilmente apreendida se tivermos em conta que se em causa estiver uma regra, então o cumprimento da mesma deverá ser feito de forma disjuntiva, isto é, ou se cumpre ou não se cumpre, pelo que, se assim for, o preceito não permitirá que a tributação assente no rendimento apurado com recurso a elementos desajustados à concreta situação do contribuinte. Se em causa estiver um princípio (como tem vindo a ser apontado), então o seu cumprimento poder-se-á fazer de modo gradual, permitindo que em cada caso concreto se tribute, nas situações em que o rendimento efetivo não é determinável, aquele que se crê que seja o rendimento mais próximo deste. Tendo em conta não só esta divergência de regimes, mas também as dificuldades práticas em determinar tal rendimento, entendemos que a qualificação da natureza da norma em causa como regra ou princípio será a chave para as questões acerca da efetividade e operatividade do princípio da tributação do rendimento real.

No terceiro capítulo, daremos resposta a duas perguntas que não poderão ficar esquecidas e que se reportam ao âmbito subjetivo de aplicação do princípio preceituado no art. 104.º, n.º2 da CRP. Na primeira secção, determinaremos qual o significado do termo “empresa” preceituado pelo legislador e num segundo momento (segunda secção), esclarecemos se tal preceito vincula também a tributação das pessoas singulares. A resposta a tais questões será relevante na medida em que a mesma poderá funcionar como um maior ou menor limite em termos quantitativos no âmbito da tributação dos contribuintes, uma vez que o número de situações nas quais a Administração e o legislador ordinário ficarão sujeitos a tal limite de tributação está intimamente relacionado com o seu círculo subjetivo de aplicação.

Após todas estas considerações em torno do preceito em causa cumprir-se-á fazer uma reflexão, a título conclusivo, na PARTE III, acerca do papel e sentido do princípio do rendimento real no nosso ordenamento jurídico-tributário.

Verificaremos, no capítulo 1, se a mais ampla consequência do princípio da tributação do rendimento real – a tributação assente no rendimento obtido – é passível de ser alcançada, se é efetiva, ou se, pelo contrário, não passará de um mito e de uma mera intenção utópica.

Em função da resposta que daremos a esta pergunta, e recorrendo às consequências que decorrem da natureza da norma em causa, analisaremos no capítulo 2 a operatividade de tal princípio. Pretendemos sobretudo analisar se mesmo opera como critério de validade das opções legislativas. Partindo da análise de diferentes normas do ordenamento jurídico, determinaremos se as mesmas respeitam o princípio da tributação do rendimento real: se visam uma aproximação ao rendimento efetivo ou se, pelo contrário, o legislador ordinário tem feito “tábua rasa” do mesmo e este não tem qualquer operatividade, estando, consequentemente, esvaziado de qualquer sentido prático e não sendo mais do que um princípio anacrónico.

Finalmente, no capítulo 3, daremos resposta a duas questões essenciais na análise do princípio objeto deste estudo. A primeira, relativa à possibilidade de o rendimento real ser uma mera densificação do princípio da capacidade contributiva sem qualquer autonomia e mérito próprio, não passando tais princípios de princípios redundantes. A segunda, reportada à dignidade e relevância de tal preceito no seio da nossa Constituição.

Do exposto, denota-se que estas são não só as questões que nos guiarão no desenrolar de toda a exposição trazida à presente dissertação, como são as inquietações sobre as quais nos propomos debruçar, as questões às quais pretendemos dar uma resposta e com base nas quais, ainda que não tenhamos dúvidas que esta seja uma pretensão excessivamente ambiciosa, ansiamos contribuir para desenvolvimento do tratamento doutrinário no domínio do princípio da tributação do rendimento real.





# PARTE I

## NOTAS INTRODUTÓRIAS: ENQUADRAMENTO E TERMINOLOGIA ADOTADA

Nas páginas que se seguem pretendemos analisar duas problemáticas que constituem um *prius* jurídico ao estudo do princípio do rendimento real. Analisaremos não só o princípio da capacidade contributiva, mas também a distinção entre o modelo de tributação do rendimento normal e o modelo de tributação do rendimento real, porquanto julgamos que só depois da apreensão destes preceitos legais é que seremos capazes de compreender o quadro da tributação do rendimento das empresas no seio do nosso sistema tributário.

No primeiro capítulo, trataremos do princípio da capacidade contributiva, uma vez que, operando como princípio basilar de todo o sistema tributário, enquanto princípio fundamento e limite da tributação, constituiu a raiz da exigência da tributação do rendimento real.

No segundo capítulo, centraremos as nossas atenções numa análise doutrinal de dois modelos de tributação antagónicos. Pretende-se contudo, sublinhe-se, fazer uma exposição teórica dos sistemas em causa, dos seus fundamentos e implicações, porque só depois de um enquadramento deste tipo será possível compreender o modelo de tributação atualmente vigente em Portugal, o seu alcance – analisado na Parte II - e a sua efetividade e operatividade no seio do nosso sistema fiscal – abordado na Parte III da presente

dissertação.



# CAPÍTULO 1

## PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 1.1. ANÁLISE CONCEPTUAL<sup>1</sup>

A problemática acerca do modo como devem os impostos ser cobrados é bastante antiga, tendo-se já Aristóteles debruçado sobre o tema ao relatar a situação vivida em Atenas. Uma outra prova disso é o facto de as revoluções a que a Humanidade assistiu e a construção de um estado contemporâneo terem sempre na génese a questão fiscal, procurando uma verdadeira justiça tributária. No texto da proclamação da Revolução de 1688, Locke afirmou:

«” (...) é verdade que os governos não se mantêm sem grandes encargos e é justo que todos os que gozam de protecção devam pagar da sua fortuna a proporção devida para a manutenção da protecção. Mas ainda assim tal deve fazer-se com o seu próprio consentimento, isto é, com o consentimento da maioria (...). Pois, afinal, que propriedade tenho eu dos bens que outra pessoa tem o direito de retirar sempre que lhe apeteça?”»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Adotamos a expressão capacidade contributiva e não capacidade económica porque a primeira tem um sentido mais amplo que a segunda, já que aquela terá por base não só índices objetivos, como o rendimento, o património e o consumo (como esta), mas também índices pessoais e subjetivos.

<sup>2</sup> Cfr. John Locke, *Dois Tratados do Governo Civil*, Segundo Tratado, Capítulo 11-140, 1689 *apud* J.L. SALDANHA SANCHES em colaboração com João Taborda da GAMA, *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 20. Aspas conforme o texto original.

Estava já em causa a ponderação entre o direito à propriedade privada e o confisco e o modo como deveriam ser financiadas as receitas estaduais.

Estas preocupações são, de facto, o cerne da problemática de toda a tributação e devem ser objeto de um balanceamento e um equilíbrio de modo a que nenhuma delas seja aniquilada ou posta em causa.

Com Adam Smith, em 1776, abrem-se pela primeira vez as portas à expressão “capacidade contributiva”<sup>3</sup>, não sendo, apesar disso, a formulação inequívoca: não estabeleceu se cada um devia contribuir para as despesas do Estado na proporção da sua capacidade para pagar, ou se se devia proceder à “repartição dos encargos feita na medida da riqueza de cada contribuinte, i.e., em *proporção com o rendimento que cada um obtém sob a protecção do Estado*”<sup>4</sup>.

Duas objeções são apontadas a esta última teoria, designada por critério da equivalência ou benefício: Stuart Mill refere, por um lado, que se apenas forem tidos em conta os benefícios recebidos, quem mais teria que contribuir seriam os mais pobres, porque são estes quem mais recebe do Estado<sup>5</sup>; por outro lado, não se poderá deixar de fazer notar que esta teoria atende apenas a uma capacidade contributiva no sentido objetivo, determinada somente em função da proteção, a qual está longe de revelar a efetiva capacidade dos contribuintes.

Apesar de esta formulação permitir obter uma redução do crescimento dos gastos públicos, por tender para a obtenção de uma coincidência entre o que vai beneficiar de um certo serviço público e aquele que irá suportar os custos inerentes ao respetivo serviço, o que é certo é que há um obstáculo que impede a adoção desta teoria: referimo-nos à natureza unilateral dos impostos que não permite a sua aplicação, já que os mesmos não pressupõem uma contraprestação direta, podendo os contribuintes não receber nada de modo concreto, individual e imediato. Deste modo, tal formulação seria impraticável, uma vez que, por um lado, não se conseguiria determinar qual a proporção das despesas estaduais em que cada contribuinte teria beneficiado e por outro, há benefícios do Estado que não podem ser contrabalançados com impostos (veja-se, por

---

<sup>3</sup> Ao contrário do que acontecia no período iluminista, no qual importava apenas saber se havia fundamento para obrigar os contribuintes a pagar impostos, não estando em causa a justiça material, no sentido de saber como os mesmos seriam distribuídos. Neste sentido, *idem*, pp. 21 e 22.

<sup>4</sup> *Idem*, p. 23. Itálico mantido conforme o original.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

exemplo, o benefício da redistribuição dos rendimentos). Acresce, finalmente, que o pagamento dos impostos, enquanto condição da existência e manutenção do Estado social é da responsabilidade de todos os cidadãos, independentemente do grau de benefício e proteção por cada um recebido.

Perante todas estas objeções, hoje a teoria do benefício não tem qualquer aplicação prática, e por não caber na realidade, não poderá servir de base à realização da igualdade, sendo certo que este princípio só poderá ser aplicável quando em causa estejam tributos bilaterais, dotados de sinalagmaticidade - cujo exemplo mais evidente são as taxas.

Com a rejeição da teoria do benefício centraram-se as atenções na teoria do sacrifício, a qual entende que a igualdade fiscal se poderá alcançar mediante a igualdade dos sacrifícios, expresso na renúncia à satisfação das necessidades privadas que vai implicada no pagamento dos impostos. Assim, a capacidade do contribuinte pagar impostos é expressa quer na renúncia à utilização do rendimento ou do património, como na capacidade que, após o pagamento dos impostos, fica nas mãos do contribuinte para satisfação das suas necessidades pessoais.

No entanto, também em relação a esta formulação se poderão colocar algumas objeções. Desde logo, o facto de não existir um conceito único de igualdade de sacrifício, podendo esta ser aferida pelo princípio do sacrifício mínimo, igual, proporcional ou marginal. Acresce ainda que as premissas de que parte esta formulação, são indemonstráveis, uma vez que o sacrifício constitui uma categoria subjetiva que se releva no domínio da psicologia e, como tal, não será mensurável de forma cardinal e, consequentemente, não se poderão comparar as utilidades proporcionadas pelo rendimento e sacrifícios causados pelos impostos aos diferentes contribuintes.

E atualmente, qual o significado que tem vindo a ser atribuído ao princípio da capacidade contributiva? Ora, apesar de ser entendimento generalizado que este é um princípio que opera como pedra angular de todo o sistema fiscal, o que é certo é que o mesmo não se encontra consagrado constitucionalmente, tendo sobretudo vindo a ser desenvolvido pela doutrina e jurisprudência<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> A Carta Constitucional de 1826 fazia uma referência quando mencionava a tributação “conforme os haveres” dos cidadãos e, na Constituição de 1933, o art. 28.º consignava-o na obrigação imposta a todos os cidadãos de contribuir para os encargos públicos “conforme os seus haveres”. Contudo, a CRP não prevê, atualmente, em nenhum dos seus artigos, que a tributação deva incidir

De acordo com Saldanha Sanches, estamos perante uma “fraqueza conceptual”, já que não nos é dado qualquer conteúdo que permita defini-lo, sendo certo, no entanto, que o mesmo se justifica pela “força ética da ideia - ou seja, a distribuição dos encargos só pode ser ancorada com solidez no conceito ético de capacidade contributiva”, acrescentando ainda que o princípio se baseia na “força ou potencialidade económica do contribuinte, expressa na titularidade ou utilização da riqueza (ou do rendimento)”<sup>7</sup>.

Neste sentido, o princípio deve a sua validade, não à expressão constitucional, mas resulta “quer da afirmação do princípio geral da igualdade, enquanto exige um critério material de comparação no domínio dos impostos, quer do conjunto das normas e princípios que, reunidos ou dispersos pelo texto constitucional, integram a chamada Constituição fiscal, quer ainda dos preceitos relativos aos direitos fundamentais (...)”<sup>8</sup>.

---

sobre a capacidade contributiva dos contribuintes, sendo que esta necessidade decorrerá, necessariamente, de outros preceitos constitucionais, como apontamos em momento posterior. Sucede que o princípio é, em diversas situações, invocado pelos Tribunais portugueses, por exemplo, nos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça relativos aos processos n.º 0658/11 de 05-07-2012; processo n.º 043/11, de 23-11-2011; processo n.º 0553/09, de 04-11-2009; processo n.º 0422/09, de 07-10-2009, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultados em 15-02-2013. Também a doutrina se tem debruçado de forma veemente sobre o tema, podendo ler-se, a título meramente exemplificativo, Diogo Leite de CAMPOS e Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS, *Direito tributário*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2003, pp. 129 e ss; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 1998, pp. 435 a 524; Pedro M. Herrera MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal – Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998; Sérgio VASQUES, *Manual de Direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 247 a 260; João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva”, in *Estudos em homenagem ao conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003; Giuseppe DALLERA, “Reddito normale, equità e capacità contributiva”, in *Per un’Imposta sul reddito normale*, coord. Mario Leccisotti, pp. 60 a 67; Francesco MOSCHETTI, “La tassazione del reddito normale: lineamenti costituzionali”, in *Per un’Imposta..., op. cit.*, pp. 79 a 84; Tomás Maria Cantista de Castro TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o Direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, Out-Dez 1996, pp. 20 a 36; Sérgio VASQUES, *Manual de Direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 251 a 260 e, do mesmo autor, *Capacidade contributiva, rendimento e património*, disponível em [http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade\\_Contributiva\\_Rendimento.pdf](http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf), consultado em 07-03-2013 e, no âmbito do Direito Internacional, Paula Rosado PEREIRA, *Princípios do Direito fiscal internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 78 a 81.

<sup>7</sup> Cfr. J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.227. Acrescenta o autor que a consequência natural deste facto resulta na “consagração constitucional destes princípios como componente *normal* dos Estados constitucionais e a atribuição aos tribunais de poderes e competência para a concretização judicial dos princípios da justiça fiscal, cabendo a estes órgãos o exame das leis fiscais e a definição dos limites dos poderes tributários dos parlamentos e das maiorias parlamentares”. Itálico conforme o original.

<sup>8</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental .....*, *op. cit.*, p. 462. No entanto, há autores que têm um entendimento contrário e têm uma visão cética do princípio da capacidade contributiva, entendendo que o mesmo não deriva nem do princípio da igualdade nem da ideia de justiça. Defendem que a sua função não vai mais além do que concretizar o princípio da igualdade, uma vez que, e apesar de oferecer um critério de igualdade ao legislador, este não está obrigado a atender de forma pura ao princípio da

De facto, o princípio da capacidade contributiva, explanado no art. 4.º, n.º 1 da LGT, não só é a materialização de diversos princípios constitucionais, entre os quais se destacam o princípio da igualdade fiscal, expressão específica do princípio geral da igualdade, consagrado no art. 13.º da CRP e o princípio da garantia do mínimo de existência condigna, reconhecida e desenvolvida pela jurisprudência constitucional<sup>9</sup>, corolário do princípio da dignidade da pessoa humana, preceituado no art. 1.º da CRP, como exige uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza<sup>10</sup> e fundamenta ainda a exigência da tributação pelo rendimento real das empresas, previsto no art. 104.º, n.º2 da CRP, princípio sobre o qual iremos centrar as atenções na PARTE II da presente dissertação.

Daqui decorre a sua importância e é neste sentido que, por vezes, alguns autores afirmam que o princípio, enquanto exigência da igualdade no domínio dos impostos, não carece de um específico e direto preceito constitucional<sup>11</sup>.

Se o princípio da igualdade constitui o princípio mais importante da nossa Constituição Fiscal, facto esse perceptível com a mera leitura do art. 13.º, do art. 103.º e

---

capacidade contributiva, já que o mesmo concorre com outros critérios de diferenciação, concluindo que o princípio não tem força normativa. Neste sentido, leia-se Pedro M. Herrera MOLINA, *Capacidad ... op. cit.*, pp. 50 e 51 que afirma que é um argumento dizer-se que é um postulado da ciência da Fazenda, mas não é um princípio com força jurídica. Nas palavras do autor, “un postulado de la ciencia de la Hacienda, un argumento, pero no es un principio jurídico con fuerza normativa”

<sup>9</sup> Leiam-se, neste sentido, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 353/2012, relativo ao processo n.º 40/12, de 05-07-2012 no qual o Tribunal Constitucional faz uma análise às medidas previstas na Lei do orçamento do Estado para 2012; o acórdão 318/99 relativo ao processo n.º 855/98, de 26-05-1999 que aborda a questão da impenhorabilidade das pensões de Segurança Social destinadas à sobrevivência condigna do pensionista; o acórdão 504/02, relativo ao processo n.º 683/02, de 06-01-2002, considerando o Tribunal Constitucional o mínimo de existência condigna como inerente ao princípio da capacidade contributiva., todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultados em 12-02-2013.

<sup>10</sup> Esta exigência encontra-se prevista nos art. 103.º, n.º1 da CRP e artigo 6.º, n.º1, a) da LGT e dela decorre o dever de zelo pela diminuição das desigualdades sociais – art. 104.º, n.º 1 da CRP. Pode entender-se, como alguns autores entendem, que estamos perante um princípio geral de solidariedade na medida em que quem contribui com o pagamento dos impostos não fica constituído no direito de exigir qualquer prestação do estado, pelo menos de forma sinalagmática, uma vez que não há uma prestação direta. “Significa isto que ao pagarmos os impostos sabemos que custeamos prestações que aproveitam a terceiros, não nos restando mais do que a expectativa difusa de beneficiar do modo como o estado emprega esses recursos”. Cfr. Sérgio VASQUES, *Manual ...*, op. cit., p. 252. Assim, no princípio em causa poder-se-á distinguir um aspeto subjetivo e outro social. Ainda neste sentido, Pedro M. Herrera MOLINA, *Capacidad ...*, op. cit., pp. 115 e 116 e 137. Todavia, na opinião de Casalta Nabais, à falta de afirmação expressa do princípio em causa não se poderá reconduzir o seu fundamento ao princípio do Estado social, na medida em que o princípio objeto da presente análise é tão válido no Estado social como no Estado liberal. Neste sentido, José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental....*, op. cit., pp.446 e 447.

<sup>11</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2003, p. 149.



do art. 104.º da CRP, o princípio da capacidade contributiva não tem um menor relevo<sup>12</sup>.

Do exposto, resulta que o princípio é um corolário e, ao mesmo tempo, garante - é fundamento e consequência - do princípio da justiça material, que funciona não como critério, mas exigência do estado democrático<sup>13</sup>, operando como princípio unificador do sistema fiscal.

Prova da sua relevância é ainda o facto de funcionar como um parâmetro de constitucionalidade, podendo assim sustentar a inconstitucionalidade de normas fiscais que o desrespeitem, impedindo que a relação entre contribuintes e Administração seja uma relação de arbítrio<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Ainda relativamente à aproximação do princípio da igualdade ao princípio da capacidade contributiva somos levados a afirmar que o princípio em causa tem carácter especial face ao princípio da igualdade, mas não no que diz respeito às consequências jurídicas, uma vez que estas são praticamente coincidentes: “o direito da igualdade contém um mandato material de procurar a *medida adequada à natureza das coisas* para consentir um tratamento que não resulte em discriminatório, e no âmbito da repartição impositiva esta medida é representada com carácter geral pela capacidade económica. É impossível controlar o direito da igualdade em matéria tributária sem se fazer referência à capacidade económica” - Cfr. Pedro M. Herrera MOLINA, *Capacidad ..., op. cit.*, pp. 174 e 175. Trad. nossa e itálico mantido conforme o texto original. Nas palavras do autor, “el derecho a la igualdad contiene un mandato material de buscar la *medida adecuada a la naturaleza de las cosas* para otorgar un trato que no resulte discriminatorio, y en el ámbito del reparto impositivo dicha medida viene representada con general por la capacidad económica. Es imposible controlar el derecho a la igualdad en materia tributaria sin hacer referencia a la capacidad económica”.

<sup>13</sup> Daí que, julgamos, não seja inútil a sua consagração expressa, apesar de ser possível chegar ao mesmo pela interpretação a aplicação dos princípios anteriormente referidos. Acresce ainda que a sua positivação na Constituição seria relevante no âmbito do controlo da constitucionalidade, sobretudo se essa positivação determinasse quais os elementos que integram a capacidade contributiva, bem como a proteção constitucional que caberá a cada um deles, pois só assim seria possível, mediante um controlo de proporcionalidade, determinar se as exceções a este princípio são legítimas e se respeitariam as exigências de certeza e segurança jurídicas. Contudo, há autores que entendem que a vigência do princípio da capacidade contributiva não carece de um preceito constitucional específico e direto, reconduzindo o seu fundamento jurídico não só ao sentido e alcance do princípio geral da igualdade, nas suas mais diversas concretizações, mas também com a sua adequada articulação com os preceitos e princípios constitucionais relativos aos impostos, assim como aos direitos fundamentais. Cfr. José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental..., op. cit.*, pp. 445 a 449 e, do mesmo autor, *Direito fiscal..., op. cit.*, p. 149.

<sup>14</sup> Leiam-se, neste sentido, e a título meramente exemplificativo, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, relativo ao processo 00615/07.6BECBR, de 04-23-09, in <http://www.dgsi.pt>, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-07-2003, proferido recurso n.º 22428, publicado em apêndice ao DR de 17.01-2003, *apud* Diogo Leite de CAMPOS, Benjamim Silva RODRIGUES e Jorge Lopes de SOUSA, *Lei Geral Tributária: comentada e anotada*, 3.ª ed., Lisboa, Visilis Editores, 2003, p.448 e acórdão do Tribunal Constitucional 97-348-1, relativo ao processo n.º 96-0063, de 04-29-1997; o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0658/11 de 07-05-2012, in <http://www.dgsi.pt>, o processo do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0943/10, de 06-29-2011 e acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, relativo ao processo n.º 519/12.0 BEPNF, de 28/02/2013, in <http://www.dgsi.pt>, todos consultados em 02-04-2013.

Opera então como um limite material à tributação e à determinação dos impostos, na medida em que o imposto deve ser “concebido como um tipo material, que oferece soluções fundadas em termos de justiça”<sup>15</sup>. Este carácter é analisado *infra*.

## **1.2. ALCANCE PRÁTICO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Se analisarmos os ordenamentos jurídicos que preveem expressamente este conceito<sup>16</sup>, facilmente percebemos que o princípio funciona, por um lado, como pressuposto da tributação, e, por outro como limite da mesma<sup>17</sup>.

De acordo com a primeira dimensão, deve entender-se que apenas pode ser tributado e sujeito ao pagamento do imposto quem tiver riqueza suscetível de ser tributada, não devendo nesta incluir-se o rendimento que constitua o mínimo existencial.

Na segunda dimensão está já em causa a determinação da parte da riqueza que pode ser tributada, relevando para tal as condições económico-financeiras de cada contribuinte, que serão, necessariamente, determinadas casuisticamente.

Esta segunda vertente funciona não apenas como uma verdadeira graduação<sup>18</sup>, mas também como um obstáculo ao confisco, podendo mesmo afirmar-se que o

---

<sup>15</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito fiscal...*, *op. cit.*, p. 318.

<sup>16</sup> A título exemplificativo, veja-se o ordenamento jurídico italiano, no qual o princípio se aplica por força do art. 53.º da Constituição que prescreve que “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”; na França, o princípio apesar de previsto no art. 13.º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, aplica-se por força do preâmbulo da Constituição de 1958, no qual se estabelece que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”; em Espanha o legislador consagrou no art. 31.º que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”; e na Grécia dispõe o art. 4.º, n.º 5 da Constituição que “Os cidadãos helénicos contribuem indistintamente para os encargos públicos consoante as respetivas capacidades”.

<sup>17</sup> Muitas considerações poderiam ser tecidas. No entanto, tendo consciência que não nos poderemos alongar em demasia, apontaremos apenas algumas das características essenciais do princípio em análise e que serão relevantes no estudo do princípio do rendimento real.

<sup>18</sup> Esta graduação está necessariamente ligada às exigências decorrentes do princípio da igualdade e da proporcionalidade. Nesta sede, a contribuição de cada um para as despesas públicas deve ser calculada tendo em conta que nenhum contribuinte sinta que está mais onerado com despesas do que qualquer outro, respeitando, assim, a igualdade tributária, de modo que exista “factualidade económica semelhante, tributação semelhante, eficácia semelhante da tributação”, tal como referido por Diogo Leite de CAMPOS e Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS, *Direito ...., op. cit.*, p. 129. Neste sentido, e sendo o princípio da capacidade contributiva

princípio objeto da presente análise constitui um “irreduzível pressuposto, critério e limite que preside à imposição fiscal do rendimento”<sup>19</sup>.

Como tal, e atendendo a este carácter gradativo, de proporcionalidade e de garante da igualdade horizontal, a fixação da capacidade contributiva exige que se adote um conceito de rendimento amplo<sup>20</sup>, devendo ainda ser valorado tão só o rendimento líquido<sup>21</sup>, o rendimento disponível<sup>22</sup> e o rendimento real<sup>23</sup>.

---

uma concretização do princípio da igualdade, o legislador encontra-se obrigado a “não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional, a não fazer discriminações assentes em critérios subjectivos ou em critérios objectivos, mas aplicados em termos subjectivos e a respeitar os direitos subjectivos de igualdade”, e naturalmente, obrigado “positivamente, a fazer discriminações ou a adoptar tratamentos desiguais a fim de criar, seja um mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades ou de *chances*, dependente do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos” – cfr. José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, *op. cit.*, p. 436. Deste modo, a capacidade deve relevar-se não só no momento da criação da lei (não podendo o legislador sujeitar um determinado facto a determinado imposto apenas pela simples verificação do mesmo, sob pena de tributarmos “por cabeça”), mas também no momento da aplicação da mesma, já que a Administração não poderá cobrar impostos àqueles contribuintes que demonstrem não terem qualquer capacidade contributiva – é aqui que este conceito ganha uma especial relevância, mas é também aqui que se sentem as maiores dificuldades, já que o mesmo não apresenta um conteúdo preciso e revelador dos aspetos a considerar. Acerca dos limites impostos pelo princípio da igualdade na sua dimensão de proporcionalidade, pelo princípio da proibição do arbítrio e da proibição do retrocesso social na tributação, podem ler-se, entre outros, Luís Pereira COUTINHO, “Os direitos sociais e a crise: breve reflexão”, pp. 74 e ss *Direito & política, Law & politics*, Out-Dez 2012; Miguel Nogueira de BRITO, “Comentário ao acórdão 35372012 do Tribunal Constitucional”, pp. 105 e ss, *in Direito & política, Law & politics*, Out-Dez 2012; Vitalino CANAS, “O princípio da proibição do excesso na Constituição: arqueologia e implicações”, *in* Jorge Miranda (org.), *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976 – vol. II*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 337. Estes princípios vinculam ainda os intérpretes e aplicadores do Direito quando estejamos perante um “estado de necessidade e de emergência económico-financeiro”, tal como se pode ler em Suzana Tavares da SILVA, “Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise”, *in* José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva (coord.), *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 61 e ss.

<sup>19</sup> Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões ...”, *op. cit.*, p. 899.

<sup>20</sup> Foi neste contexto que a reforma fiscal de 1988 e 1989 consagrou a tributação com base no rendimento-acréscimo. Este tema é por nós desenvolvido *infra*, ainda que muito superficialmente. Para uma exposição completa acerca do conceito de rendimento, *vide*, por todos, João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2010, pp.66 a 93 e ainda Tomás Cantista de Castro TAVARES, *IRC e Contabilidade: da realização ao justo valor*, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 19 a 32.

<sup>21</sup> De facto, o rendimento bruto não exprime a verdadeira capacidade contributiva para suportar o imposto, só podendo representar a mesma quando sejam subtraídas as despesas necessárias à angariação do próprio rendimento e todas aquelas que sejam necessárias à sobrevivência condigna do contribuinte. Só assim se alcança a riqueza efetivamente gerada num determinado período e se tributa o rendimento real. Esta ideia tem expressão no art. 6.º, n.º1 da LGT. Daqui decorrem inúmeras dificuldades, as quais estão na base dos argumentos invocados pelas doutrinas que se opõe à tributação do rendimento líquido por duas ordens de razões: a primeira está relacionada com o facto de o sistema vigente onerar de forma gravosa os contribuintes, estando estes sujeitos a complexas obrigações e a gastos administrativos que representam um peso excessivo em função do volume de negócios; a segunda, relaciona-se com o fenómeno da evasão fiscal, tendo em conta que dificilmente a Administração conseguirá comprovar o rendimento apresentado. Respondendo a tais críticas, Tomás Cantista de Castro Tavares refere que a tributação do rendimento líquido se opera com sucesso nas grandes empresas porque nestas, atentos os interesses comerciais, não há lugar a inflação dos custos ou ocultação de receitas. Cfr. Tomás Maria Cantista de Castro TAVARES, “Da relação ...”, *op. cit.*, pp. 33 e 34.

<sup>22</sup> O *quantum* contributivo deve respeitar a isenção do mínimo de existência, correspondente ao valor anual da retribuição mínima mensal acrescida de 20 por cento. Desta forma, apenas pode ser tributado o património que exceder esse valor, uma vez que só a

Atendendo ao conceito indeterminado que está em causa, e ao carácter programático da norma, deverá ser a lei ordinária a estabelecer a manifestação específica da capacidade contributiva a ter em conta no imposto em causa, devendo esta interpor-se, numa clara manifestação de autovinculação do legislador, entre o mencionado princípio constitucional e as normas legais. Neste domínio, o legislador estabeleceu, nos termos do art. 4.º, n.º 1 da LGT, que a capacidade contributiva será revelada pela existência de rendimentos, riqueza e a utilização que o sujeito faz da mesma.

A par destas implicações sumariamente descritas, o princípio da capacidade contributiva exige ainda que todas as presunções estabelecidas em matéria fiscal possam ser ilididas, isto é, em todos os casos em que se presume que o contribuinte obteve determinado rendimento ser-lhe-á obrigatoriamente dada a possibilidade de se opor a tal presunção e fazer prova de que não foi esse o rendimento obtido<sup>24</sup>.

Muitas outras considerações poderiam ser tecidas<sup>25</sup>. No entanto, interessa-nos sobretudo sublinhar, em jeito de conclusão, que a capacidade contributiva pode ser

---

partir deste se entende que existe capacidade contributiva. Estamos perante um limite material à tributação que é vulgarmente designado de “consideração fiscal da família” e o mesmo terá implicações a dois níveis na tributação: ao quanto tributar e ao como tributar. Daí que o autor afirme que deve existir uma coerência extra-sistemática do direito dos impostos com o direito social em sentido estrito. Para uma abordagem desenvolvida do tema, leia-se J. Casalta NABAIS, *O dever fundamental...*, op. cit., pp. 524 a 550 e pp. 615 a 619.

<sup>23</sup> O princípio da tributação do rendimento real ganha uma especial relevância porque mais não é do que uma concretização constitucional do princípio da capacidade contributiva. É sobre este que centraremos as nossas atenções e teceremos considerações acerca do seu alcance, efetividade e critério de validade de opções legislativas.

<sup>24</sup> Leiam-se os art. 73.º da LGT e art. 64.º do CPPT. Não aceitar a ilisão das presunções era fazer tábua rasa da situação concreta do contribuinte, o que afastaria a consideração da capacidade económica do contribuinte. Este é um ponto que retomaremos mais a frente, mas que entendemos que não nos deverá alongar.

<sup>25</sup> Referimo-nos, por exemplo, à problemática, já antiga, acerca da possibilidade de o princípio em causa exigir a tributação mediante a aplicação de taxas progressivas ou proporcionais. Sérgio Vasques afirma que o princípio não exige a aplicação de taxas progressivas, uma vez que apenas contempla que os contribuintes com maior rendimento paguem mais e aqueles com menor rendimento paguem um imposto mais baixo - Cfr. Sérgio VASQUES, *Manual ...*, op. cit., p. 259. Em sentido oposto encontra-se a doutrina maioritária, defendendo que se exige a aplicação de taxas progressivas, uma vez que estas implicarão sacrifícios mais nivelados - leia-se António Sousa FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 4ª ed., 10ª reimp., Coimbra, Almedina, 2004, pp. 196 e 197 e pp. 188 a 197; Benjamim Silva RODRIGUES, “Proporcionalidade e progressividade no IRS”, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, pp. 860 e ss. e Aníbal ALMEIDA, *Teoria pura da imposição*, reimp., Coimbra, Almedina, 2000, pp. 16 e ss.

Outra das diversas questões que se têm vindo a colocar é se este princípio vinculará apenas a atuação do legislador no âmbito dos impostos ou também no que diz respeito aos restantes tributos. Partindo da diferença dos regimes, tem vindo a ser assumido que não será praticável fazer depender da capacidade contributiva o montante da taxa a aplicar. Leia-se, por todos, José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, op. cit., pp. 473 e ss. No entanto, face ao exposto, e tendo em conta a relevância do

entendida como “a riqueza disponível”<sup>26</sup> e implica que sejam tidas em consideração a determinação da capacidade objetiva - tributação do rendimento real e líquido determinados de acordo com a teoria do rendimento-acréscimo -, a determinação da capacidade subjetiva - atendendo às necessidades específicas de cada família, ao mínimo de sobrevivência e ao rendimento disponível e as garantias do direito de prova - proibição das presunções *iuris et de iure*.

O princípio da capacidade contributiva criará restrições ao legislador, não só pela imposição de limites ao arbítrio, mas também pelo imperativo de ponderação das consequências da decisão legislativa em matéria fiscal.

O princípio não proíbe, contudo, o legislador de adotar os critérios distintivos que entenda mais convenientes na determinação da tributação dos contribuintes, vedando-lhe apenas o uso arbitrário de critérios distintivos manifestamente irracionais, para os quais não se encontre um fundamento objetivo evidente, proibindo-lhe apenas o arbítrio na escolha desses.

A sua importância é facilmente compreensível se tivermos em conta que, tal como temos vindo a demonstrar, este critério tem sido a base de solução para um número elevado de problemas tributários. Exemplo disso é o caso da constitucionalidade de presunções fiscais, no recurso a métodos indiretos de determinação da dívida tributária; a necessidade de se ter em conta as despesas familiares e garantias do mínimo de subsistência e a proibição do confisco e garantia do direito de propriedade.

---

princípio em causa, é unânime o entendimento pelo qual o legislador se encontrará, em todas as situações - mesmo no caso dos restantes tributos - vinculado ao princípio, desde logo, por força dos princípios da proporcionalidade, da igualdade e da dignidade da pessoa humana. É este raciocínio que está implícito quando se afirma, por vezes, que o legislador deve atender à “capacidade de prestar” no que se refere às obrigações acessórias que têm vindo a recair sobre os contribuintes. Suzana Tavares da Silva entende também que a capacidade contributiva opera enquanto limite na fixação das taxas – Cfr. Suzana Tavares da SILVA, *As taxas e a coerência do sistema tributário*, Braga, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2008, p. 67.

Numa outra vertente, tem-se ainda entendido que a capacidade contributiva condiciona não só a base da determinação da matéria tributável nos impostos diretos, mas também nos impostos indiretos, se bem que nestes se manifeste de forma mais subtil, devido ao anonimato fruto de fenómenos de repercussão. Nestes últimos, a lógica assenta na ideia de que se alguém está a comprar um determinado bem, presume-se que terá capacidade económica para o fazer. Casalta Nabais faz um raciocínio que pensamos descrever muito bem a situação: “o princípio da capacidade contributiva não tem uma expressão uniforme relativamente a todos os impostos, vislumbrando-se nele uma expressão ou concretização de 1º grau nos impostos sobre o rendimento (*maxime*, no imposto pessoal sobre o rendimento), uma expressão de 2º grau nos impostos sobre o património (ou *sobre o capital*) e uma expressão de 3º grau nos impostos sobre o consumo” – José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, *op. cit.*, p. 481.

<sup>26</sup> Cfr. Pedro M. Herrera MOLINA, *Capacidad ...*, *op. cit.*, p. 137.

Pelo *supra* exposto, não podemos concordar com outro entendimento que não considere que este é um princípio basilar e imprescindível do nosso sistema fiscal.

Neste domínio, não poderemos deixar de referir, porque entendemos ser bastante feliz, a expressão utilizada por Tomás Cantista Tavares e que identifica o princípio da capacidade contributiva como sendo “a bússola de orientação constitucional no concreto momento da determinação da carga tributária”<sup>27</sup>.

### **1.2.1. Implicações ao nível do conceito de rendimento: brevíssimo apontamento**

Vale a pena fazer notar que nas páginas que antecederam, ficou implicitamente demonstrado que toda a tributação terá como alicerce o princípio da justiça. No plano dos princípios inspiradores de qualquer sistema fiscal, a ideia de justiça fiscal deve ter prioridade sobre qualquer outra, já que esta condiciona a eficiência do mesmo, na medida em que uma tributação injusta estimulará a fraude fiscal e distorcerá comportamentos. A ideia de justiça fiscal é, desta forma, o conceito central e inspirador, do qual resulta a noção de igualdade entre os cidadãos. Intrinsecamente ligados a esta ideia estão outros princípios que devem ser tidos em conta na construção da disciplina fiscal<sup>28</sup>, como os princípios da certeza e da segurança jurídicas. É em nome destes que o imposto deve ser certo, compreensível ao contribuinte e não arbitrário. Mas será que é isso que se verifica na consagração da tributação do rendimento?

Ora, acontece que apesar de expressamente consagrada a tributação pelo princípio da capacidade contributiva como forma de distribuição dos encargos tributários, e a consagração constitucional do princípio do rendimento real, o legislador deixou, contudo, por resolver, a questão de saber qual o conceito de rendimento que deverá ser adotado pela lei fiscal.

---

<sup>27</sup> Cfr. Tomás Maria Cantista de Castro TAVARES, “Da relação ...”, *op. cit.*, p.36.

<sup>28</sup> Esta análise partiu das referências feitas por diversos autores, dos quais apenas pretende ser uma síntese muito breve. Para uma abordagem aprofundada leiam-se Mario LECCISOTTI, “Introduzioni”, in *in Per un’Imposta...*, *op. cit.*, pp. 16 a 23; António Sousa FRANCO, *Finanças Públicas ...*, *op. cit.*, pp. 176 a 200; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, *op. cit.*, pp. 435 a 625; J. L. SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, *op. cit.* e Acórdão do Tribunal Constitucional de 29-04-1997, relativo ao processo n.º 96-0063, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05-02-2013.

Sucedee, contudo, que o rendimento que se pretende transformar no principal índice da capacidade contributiva e que se encontra em múltiplas formas na realidade social<sup>29</sup> onde se insere o sistema fiscal deverá começar por ser tipificado, de modo a trazer uma maior segurança jurídica e garantir uma maior consistência e coerência em todo o sistema fiscal, para depois se sujeitar a um processo de quantificação. De facto, se o objeto do imposto sobre o rendimento é o rendimento, enquanto índice da capacidade contributiva, “a sua concreta determinação do ponto de vista da previsão normativa e da concepção de rendimento que a lei vem materializar é um problema decisivo, uma condição *sine qua non* para a correcta distribuição dos encargos tributários”<sup>30</sup>.

Desta feita, não será de rejeitar que uma previsão normativa que parta de uma inadequada concepção de rendimento conduzirá a resultados distorcidos, podendo tributar um rendimento normal em vez daquele que foi obtido pelo contribuinte ou até exercer distinções inaceitáveis no domínio das deduções entre os vários tipos de rendimento, e que serão incompatíveis com o imperativo da justiça tributária.

Como tal, é essencial adotar um conceito unitário de rendimento, uma vez que utilizar conceitos *ad hoc* para cada um dos diferentes ramos do Direito e em cada situação concreta não pode deixar de levar a incongruências teóricas com graves consequências práticas. A necessidade da adoção de um conceito de rendimento decorre do problema de concretização fiscal do princípio da igualdade, “e a concretização do princípio da igualdade de tratamento tem aparecido ligada, nas modernas discussões sobre as reformas fiscais, ao alargamento da base fiscal, para se conseguir por esta via uma maior moderação das taxas (...)”<sup>31</sup>, permitindo, desta forma, não só conciliar a obtenção de recursos por parte do Estado e a sua interferência tão baixo quanto possível

---

<sup>29</sup> O rendimento assume-se como uma noção fulcral da vida real, sendo o mesmo um “pilar existencial das pessoas e das organizações: revela um padrão; avalia as competências; propicia um estatuto; discrimina o engenho. Não se concebe a vida sem as preocupações e anseios associados ao rendimento – e sem o resultado por ele propiciado” - cfr. Tomás Cantista de Castro TAVARES, *IRC ...*, op. cit., p. 52 e assume-se como a “a tradução em termos normativos de uma realidade económica pré-existente que deve ser fielmente apreendida para que seja feita uma justa distribuição dos encargos tributários” - João Sérgio RIBEIRO, *Tributação ...*, op. cit., p.95. Irving Fisher vai mais longe e defende que o capital existe por causa do rendimento, que é por causa do rendimento que o trabalho é prestado e que é a distribuição do rendimento que justifica a disparidade entre ricos e pobres. *Idem*, p.68.

<sup>30</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2ª ed., Lisboa, Editora Lex, 2000, p. 173.

<sup>31</sup> Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Princípios estruturantes da reforma fiscal*, Lisboa, Edifisco, 1991, p.39.

na vida económica, como também uma distorção tão pequena quanto possível das decisões do mercado. De facto, um bom imposto deverá interferir o menos possível nas regras de mercado, “não favorecendo o ócio em lugar do trabalho, nem o consumo em lugar da poupança”<sup>32</sup>.

Sem a pretensão de abordarmos de forma aprofundada o tema, e fazendo apenas menção às características principais das teorias apontadas ao conceito de rendimento, passamos a apresentar qual o tipo de rendimento que melhor poderá traduzir a capacidade contributiva. Excluimos as teorias económicas e apresentamos apenas as fiscais, uma vez que são as que apresentam uma maior importância no âmbito do rendimento real<sup>33</sup>: a teoria do rendimento-produto e a teoria do rendimento-acrécimo.

#### **1.2.1.1. Teoria do rendimento-produto**

A teoria do rendimento-produto, também designada por teoria da fonte, constrói um conceito de rendimento que atende apenas aos fluxos de rendimento que sejam tendencialmente periódicos, isto é, o rendimento de determinado indivíduo corresponde ao fluxo de bens, avaliáveis em dinheiro, que provêm de uma fonte produtiva estável, duradoura, como são os casos do rendimento de trabalho (salários) e de rendimentos patrimoniais (rendas e juros), entre outros. Neste sentido, o conceito de salário aproxima-se do conceito de frutos prescrito no art. 212.º do Código Civil.

Em causa está um fluxo periódico de rendimento do qual resulta um produto, um resultado normal da existência de direitos de titularidade sobre esses bens, pelo que na noção de rendimento em análise apenas são integradas as receitas que decorrem periodicamente de uma determinada fonte duradoura, excluindo todos os incrementos patrimoniais que sejam esporádicos, como é o caso das heranças e das mais-valias.

Desta feita, estamos perante uma teoria que privilegia a periodicidade do rendimento e o critério de preservação da fonte, bem como de regularidade do

---

<sup>32</sup> *Idem*, p.40.

<sup>33</sup> E afirmamos que estas têm uma maior relevância na determinação do rendimento real porque, tal como veremos em momento posterior, o rendimento real para efeitos de tributação nem sempre corresponde com o rendimento determinado para efeitos económicos e contabilísticos da empresa.



rendimento, isto é, a fonte produtiva deve ser durável, o que não significa que tenha que permanecer intacta, inalterada ou permanente.

A receita que deve ser atendida para efeitos de determinação do rendimento deve ser líquida, pelo que no apuramento deste são deduzidos todos os custos necessários à sua obtenção e conservação.

Acresce ainda que em causa estará uma riqueza corpórea, uma vez que os defensores desta teoria entendem que no conceito de rendimento apenas poderão ser integrados os bens suscetíveis de avaliação pecuniária.

João Sérgio Ribeiro, atendendo às especificidades desta teoria, avança com a seguinte definição de rendimento: “riqueza nova tangível (periódica ou susceptível de o ser) que flui de uma corrente produtiva durável e que se expressa monetariamente”<sup>34</sup>.

#### **1.2.1.2. Teoria do acréscimo-patrimonial**

Nesta conceção de rendimento, avançada no final séc. XIX, a par do rendimento periódico que promana de uma fonte (ou seja, aos rendimentos que integram o conceito de rendimento-produto), devem ser ainda considerados os resultados das demais-valias sofridas pelo património do contribuinte, considerando-o como um todo. Expliquemos melhor.

No final do ano, na determinação do rendimento de um determinado contribuinte, será necessário ter em consideração a sua situação patrimonial, calculando a diferença entre o valor dos seus bens no início do período fiscal e no fim do mesmo, acrescentando a esta diferença o valor do consumo realizado no mesmo período pelo sujeito económico. Serão ainda incluídos os benefícios que decorrem do uso de bens de consumo duradouros, bem como os decorrentes de usos e serviços prestados pelo contribuinte. São ainda suscetíveis de integrar este conceito de rendimento as receitas adquiridas a título gratuito, que decorrem de liberalidades. Também de acordo com esta teoria, tal como a teoria do rendimento-produto, apenas as receitas líquidas podem ser consideradas para efeitos da determinação do rendimento.

---

<sup>34</sup> Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação ...*, op. cit., p.81. Ver ainda, entre outros, J. L. SALDANHA SANCHES, *Princípios estruturantes...* op. cit., p. 37 e Maria Teresa Barbot Veiga de FARIA, “O conceito de rendimento no imposto sobre as pessoas colectivas”, in *Fisco*, Outubro 1988, Lisboa, pp. 3 a 5.

Esta concepção de rendimento compreende, assim, qualquer incremento patrimonial, independentemente do carácter estável e duradouro da fonte. Este entendimento liga-se essencialmente à capacidade económica dos indivíduos, afastando-se dos conceitos de periodicidade, fonte produtiva e rendimento-produto: não valoriza a fonte, mas o rendimento, independentemente daquela.

Neste sentido, e de forma mais simples podemos afirmar que rendimento é toda a receita que implique um aumento da capacidade económica de cada contribuinte num determinado período temporal, podendo derivar de bens corpóreos ou não corpóreos, ou serviços, sempre que se possa avaliar pecuniariamente.

Este tipo de entendimento privilegia os aspetos da equidade fiscal, abrangendo uma base tributável mais ampla, tratando igualmente todas as formas de rendimento, preocupação essa que deve ser a principal do legislador fiscal.

#### **1.2.1.3. Teoria dominante**

Do nosso ponto de vista, dúvidas não restam que das duas concepções de rendimento, a teoria do acréscimo patrimonial é a que melhor garante o cumprimento das exigências da nossa Constituição fiscal. Para chegarmos a esta conclusão munimo-nos de diversos argumentos.

Desde logo, o facto de ser esta a concepção que respeita não só a igualdade horizontal - uma vez que contribuintes com a mesma capacidade económica serão tratados da mesma forma -, mas também o princípio da neutralidade - não se admitindo que nenhuma forma de consumo ou de rendimento seja favorecida em relação às restantes.

Acresce ainda que os proventos aumentam a capacidade económica dos contribuintes, pelo que os mesmos não deverão ser excluídos do cálculo de rendimento pela única razão de não serem periódicos e não provirem de uma fonte estável. Tal entendimento violaria os princípios da igualdade, da equidade e da neutralidade.

De um ponto de vista substancial, num sistema de tributação global de rendimento, personalizado e com taxas progressivas, e no qual a equidade fiscal e a capacidade contributiva têm especial relevo, não seria justificável que aqueles ganhos provenientes de fontes não duradouras não contribuíssem para a determinação da capacidade e não fossem englobados para efeitos de tributação. Neste seguimento, o

conceito de rendimento-acrécimo tem vindo a ser entendido como o conceito que melhor exprime a capacidade contributiva<sup>35</sup>.

Não vislumbramos, por conseguinte, teoria que melhor satisfizesse as exigências do princípio da capacidade contributiva, uma vez que se pretendemos que os impostos espelhem fielmente a capacidade contributiva de cada contribuinte, será indispensável que a base de incidência seja definida de modo tão largo quanto possível e que o rendimento tributável compreenda todo e qualquer fluxo de riqueza, provenha de fonte duradoura, provenha de circunstância fortuita e ocasional, provenha ele de uma atividade lícita ou ilícita<sup>36</sup>.

De todo o modo, temos consciência das diversas e inúmeras dificuldades que surgem na determinação de todos estes proveitos, e de que muitos acréscimos patrimoniais não são tributados por razões de praticabilidade, tal como os ganhos económicos obtidos na esfera da vida privada do contribuinte, como é o caso do trabalho doméstico. Como todo e qualquer critério de igualdade, portanto, a capacidade contributiva opera também sob a reserva do possível, não deixando por isso de servir de matriz ao IRS e ao IRC, motivo pelo qual o teste a este sistema escolhido pelo legislador passará pelo modo como são articulados os princípios da igualdade e da praticabilidade<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> De facto, atendendo ao disposto no art. 17.º, n.º 1 do CIRC, parece ser este o entendimento acolhido pelo legislador, uma vez que estabeleceu que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado (com exceção das previstas no art. 21.º e 24.º), determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código. Este é também o entendimento da doutrina. Leiam-se, por todos, Maria Teresa Barbot Veiga de FARIA, “O conceito de rendimento no imposto sobre as pessoas colectivas”, in *Fisco*, Outubro 1988, ano 1, Lisboa; João Sérgio RIBEIRO, *Tributação ...*, op. cit., p.93; J. L. SALDANHA SANCHES, *Princípios estruturantes...* op. cit., pp. 39 a 42 e, na nossa jurisprudência, a título meramente exemplificativo, o Acórdão do STJ de 25-10-2000, relativo ao processo n.º 024565, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05-02-2013.

<sup>36</sup> Não nos poderemos deter acerca da discussão sobre a sujeição à tributação do rendimento derivado de atividades ilícitas. Para um esclarecimento dos argumentos apontados a favor e contra tal tributação, deve ler-se José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental*, op. cit., pp. 609 e ss.

<sup>37</sup> Cfr. Sérgio VASQUES, *Manual ...*, op. cit., pp. 254 e 255 e J. L. SALDANHA SANCHES, “A reforma Fiscal Portuguesa numa perspectiva constitucional”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 354, Abr-Jun 1989, pp. 65 e 66. Não poderemos deixar de referir que esta teoria cederá, necessariamente, a razões de praticabilidade pelo que, rendimentos obtidos na esfera da vida privada do contribuinte, como é o caso do trabalho doméstico ou das doações entre vivos ou *mortis causa*, não serão tributados. Assim, na prática, a base tributável limitar-se-á apenas aos acréscimos patrimoniais produzidos por intermédio do mercado.

### 1.3. OBJEÇÕES APONTADAS AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

As objeções que são frequentemente apontadas ao princípio da capacidade contributiva relacionam-se com o facto de este ser um critério demasiado vago, que não permite determinar qual a real capacidade económica, já que não indica índices objetivos relevantes para apurar o *quantum* a pagar por cada um, pelo que assentar a tributação no princípio da capacidade contributiva é dar-lhe como base um conceito que, tendo uma inerente indeterminabilidade, revela-se um «conceito de puro poder fáctico»<sup>38</sup>. O princípio configura-se, nesta exata medida, como «uma verdadeira petição de princípio, já que se limita a estabelecer que “deve pagar-se o que se pode pagar”, sem definir minimamente o “poder de pagar” cuja concretização é assim deixada à inteira liberdade do legislador fiscal»<sup>39</sup>.

Em consequência, para os autores que entendem que do princípio em causa “não deriva nenhuma consequência concreta”, será de excluir o controlo da constitucionalidade com base neste critério<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, op. cit., p. 456. Aspas conforme o texto original. Poder-se-á ainda apresentar uma outra citação, bastante pertinente: “«o princípio da imposição segundo a capacidade contributiva não é um princípio fundamental de imposição. Um princípio fundamental não consente que o seu âmbito de aplicação se restrinja fundamentalmente e o Tribunal constitucional constringe *particularmente a exigência fundamental* da capacidade económica ao imposto sobre o rendimento». «Além disso, o princípio da capacidade económica não diz em que é que se manifesta essa capacidade económica, com que critérios se há-de medir e que consequências derivam da capacidade económica estimada»”, trad. nossa e aspas e itálico mantidos conforme o texto original. Nas palavras do autor, “«El principio de imposición según la capacidad económica nos es un principio fundamental de la imposición. Un principio fundamental no consiente que su ámbito de aplicación se restrinja fundamentalmente y el Tribunal constitucional constriñe *particularmente la exigencia fundamental* de la capacidad económica al Impuesto sobre la Renta». «Además, el principio da capacidad económica no dice en qué se manifiesta la capacidad económica, con qué criterios ha de medirse y qué consecuencias derivan de la capacidad económica que se haya estimado»” Cfr. H. W. Kruse, “Über die *Gleichmäßigkeit* der Besteuerung”, in *Steuer und Wirtschaft*, 1990, pp. 327 e 328, apud Pedro M. Herrera MOLINA, *Capacidad ...*, op. cit., pp. 50 e 51,

<sup>39</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, op. cit., p. 459.

<sup>40</sup> Cfr. Pedro M. Herrera MOLINA, *Capacidad ...*, op. cit., p. 411, nota de rodapé nº 51. Tal como relata Casalta Nabais, a generalidade dos autores chama atenção para «a natureza de “fórmula vazia” ou de “fórmula *passe-partout*” que a ideia de capacidade contributiva encerra. Esta configurar-se-ia como uma verdadeira petição de princípio, já que se limita a estabelecer que “deve pagar-se o que se pode pagar”, sem definir minimamente o “poder pagar” cuja concretização é assim deixada à inteira liberdade do legislador fiscal. Cfr. José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, op. cit., p. 459. Desta feita, o princípio não dispõe de um suporte adequado, nem na teoria do benefício nem na teoria do sacrifício: a primeira é impraticável e não está em sintonia com o Estado Social, podendo ser apenas invocada quando em causa estão tributos bilaterais; a segunda, além de se apoiar em premissas indemonstráveis, não nos dá uma resposta unívoca no que respeita à taxa dos impostos.

Finalmente, e atendendo à preocupação que o princípio demonstra no que diz respeito à redistribuição da riqueza, tem sido apontado que do mesmo poderá resultar um nivelamento social e o consequente aniquilamento da liberdade individual, “a qual, extravasando largamente o terreno duma discussão jurídica, tem por alvo o próprio estado fiscal social”<sup>41</sup>.

Neste seguimento, e apesar dos préstimos que o princípio da capacidade contributiva tem vindo a oferecer no âmbito da tributação, tal como demonstrado nas páginas anteriores, vozes ainda há que entendem que tal princípio não tem dignidade nem operatividade e que o mesmo não merece a sua consagração constitucional, já que, face ao princípio da igualdade, o mesmo não tem qualquer autonomia.

#### **1.4. POSICIONAMENTO SUGERIDO**

Não nos revemos, contudo, nas críticas apontadas. Entendemos que devemos ser mais ambiciosos e superar tais objeções. Defendemos que a capacidade contributiva, à luz do que foi até aqui referido, é um princípio fundamental e imprescindível no seio do nosso sistema fiscal, sem o qual a tributação seria deixada ao arbítrio do legislador e da Administração fiscal.

Para fundamentarmos tal posição, respondemos às críticas que têm vindo a ser apontadas ao princípio em causa por parte da doutrina e de que já demos conta.

Rejeitamos, desde logo, a objeção que se prende com o entendimento de acordo com o qual o princípio da capacidade contributiva mais não é do um princípio vazio de conteúdo. Entendemos que com base nesta, não se poderá retirar utilidade ao princípio em análise uma vez que a ordem jurídica é composta por inúmeros conceitos indeterminados, os quais não deixam de ser considerados conceitos jurídicos e não deixam de conter em si um elevado grau de importância. Destacamos, a título meramente exemplificativo, o princípio da dignidade da pessoa humana, desenvolvido sobretudo pela doutrina e jurisprudência e decorrente do art. 1.º da CRP; o princípio da igualdade, reconhecido no art. 13.º da CRP; o princípio da proteção da confiança

---

<sup>41</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito fiscal, op. cit.*, p. 150. Sucede, porém, que esta crítica não deverá ser apenas apontada ao princípio da capacidade contributiva, mas também a todo o sistema fiscal, na medida em que consagra constitucionalmente este objetivo, nos art. 103.º e 104.º da CRP.

jurídica, previsto no art. 18.º, n.º 3 da CRP e o direito à segurança social e à solidariedade, consagrado no art. 63.º da CRP. Estas normas mais não são do que normas de carácter programático e que, apesar disso, não veem a sua importância enquanto parâmetros de constitucionalidade posta em causa. Então, porque existem dúvidas acerca da importância da capacidade contributiva enquanto tal? A nosso ver, essas dúvidas não podem existir. Há-de admitir-se que o princípio da capacidade contributiva “dispõe dum inequívoco fundamento jurídico-constitucional, configurando-se, pois, como uma efectiva fonte (de conhecimento) do direito, e não um mero axioma ou postulado ético”<sup>42</sup>.

A solução para determinar o seu conteúdo passará, tal como em diversas normas de carácter programático estabelecidas pelo legislador, pela realização de uma ponderação, concretização e densificação por parte da comunidade de intérpretes, em cada caso concreto.

Mais acresce que este tipo de interpretação e concretização, fazendo apelo à concreta situação do contribuinte, permite que se alcance um nível de equidade e justiça maior do que nas situações em que a lei não faz apelo à situação concreta do contribuinte.

É ainda incontornável referir que este é a base de toda a tributação, e se se retirasse o conteúdo ao mesmo, a Administração ter-se-ia que basear num outro critério para determinar os limites da tributação. Ora, tal como este, qualquer critério que fosse, não resolveria os problemas atrás identificados, já que se o propósito será assegurar uma justiça material tributária, ser paradigma de constitucionalidade e orientador da estrutura dos impostos e casuisticamente chegar à medida contributiva de cada um, de forma mais justa e equitativa. Então, o mesmo não se conseguiria com a existência de um método que por si determinasse previamente a medida de imposto a pagar por cada contribuinte. Apesar de neste caso ser já possível indicar critérios objetivos a aplicar, estes não teriam em consideração as necessidades específicas de cada contribuinte, não garantindo a equidade e afetando, desta forma, o princípio integrador da Constituição fiscal material sobre o qual nos acabámos de debruçar.

---

<sup>42</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, op. cit., p. 446.

Não nos conformamos ainda com o argumento que reconduz o princípio da capacidade contributiva ao princípio da igualdade, uma vez que, ao controlarem-se os resultados da aplicação da lei, o objeto de controlo de constitucionalidade deixa de ser apenas a lei em abstrato, para passar a ser também o seu alcance fático e a sua situação concreta, pelo que se deverá atender a todos os princípios que orientam a ordem jurídica.

Tomando em consideração todos os méritos do princípio da capacidade contributiva que foram expostos até aqui, nomeadamente no que diz respeito ao tipo de rendimento a adotar e às balizas da tributação, reclamamos a dignidade, operatividade, efetividade e a sua importância enquanto parâmetro de validade das opções legislativas, na medida em que o mesmo constitui não só o fundamento, como limite da tributação.

Apesar de não restarem grandes dúvidas acerca da relevância de tal preceito, o que é certo é que ainda hoje é, por vezes, invocada a falta de consagração constitucional expressa de tal preceito.

A solução que vislumbramos para findar este tipo de discussões e dúvidas, e porque julgamos de forma veemente que esta é uma norma relativamente à qual é útil gerar um consenso e garantir um grau de vinculação da comunidade de intérpretes, passará pela sua consagração constitucional.

## **§ CONCLUSÕES PARCIAIS**

Assim, e apesar de ser tido em consideração enquanto fundamento e limite da tributação, críticas não deixam de ser apontadas acerca do seu carácter indeterminado e da falta da sua consagração constitucional.

Apesar de julgarmos que as mesmas não colocam em causa a importância de tal princípio, não podemos, ainda assim, deixar de dar resposta às mesmas.

Para além dos argumentos já apresentados, não poderá ser esquecido que, sendo o princípio do rendimento real uma concretização e densificação a nível constitucional de tal preceito, entendemos que o mesmo poderá colmatar tais problemas e dificuldades.

É neste contexto que o princípio do rendimento real ganha uma especial relevância e é neste contexto que o mesmo deverá ser analisado e

apreendido, e isto porque o rendimento real mais não é do que uma dimensão do princípio da capacidade contributiva aplicada à tributação das empresas.

Por outro lado, sendo uma expressão e concretização da capacidade contributiva, a análise do mesmo não poderá ser estranha a este contexto e preocupações, motivo pelo qual diversas referências serão feitas ao princípio geral da capacidade contributiva.

Reiteramos, mais uma vez, a relevância deste princípio, o qual consideramos como sendo o cerne do princípio do rendimento real.

Assumimos, desde já, que partimos para o estudo do princípio do rendimento real com uma descrença não só na sua efetividade, mas também com o pensamento de que o rendimento real nada acrescenta ao princípio da capacidade contributiva, nada resolve para além deste, que o seu núcleo essencial não vai mais além, que os primados em que assentam são comuns e os resultados a que se chegam são redundantes.

Esta é uma das questões a que pretendemos dar resposta na presente dissertação e será desenvolvida na PARTE III, após estudado todo o enquadramento da norma que consagra este princípio.





## CAPÍTULO 2

### RENDIMENTO NORMAL

### VERSUS RENDIMENTO REAL

#### § SEQUÊNCIA

Nas páginas que se seguem pretende-se, tão-somente, compreender as linhas argumentativas desenvolvidas em torno do princípio da tributação do rendimento real no seu âmbito mais genérico, uma vez que para analisarmos o princípio consagrado pelo nosso legislador constitucional em concreto, teremos, antes de mais, que apreender o significado do mesmo em termos gerais.

Sucedem, porém, que estando em causa um preceito que encerra em si um complexo e vasto elenco de dificuldades e implicações, a doutrina tem vindo a defini-lo por aquilo que não é, entendendo que o conceito de rendimento real só é verdadeiramente alcançado quando contraposto ao conceito de rendimento normal<sup>43</sup>.

É em virtude do exposto, e seguindo o raciocínio da doutrina, que entendemos ser necessário, num primeiro momento, fazer uma referência ao rendimento normal para, de seguida, determinarmos em que consiste o rendimento real.

---

<sup>43</sup>Esta é a estratégia utilizada pela doutrina maioritária. A título meramente exemplificativo, leiam-se José Xavier de BASTO, “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 5, Julho/Outubro, 2001, p. 9; Tomás Cantista de Castro TAVARES, “Da relação...”, *op. cit.*, p. 168; Franco GALLO, “Il dilemma...”, *op. cit.*, pp. 309 e ss; João Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 23 a 40 e Enzo RUSSO, “Reddito normale...”, *op. cit.*

Passemos, então, à apresentação e distinção dos dois conceitos em causa, dos quais decorrem dois sistemas de tributação opostos. Naturalmente faremos esta abordagem na expectativa de a mesma nos permitir determinar quais as implicações que um e outro acarretam no plano organizativo e operativo do ordenamento jurídico, porque será necessariamente este ponto de partida que nos permitirá resolver as questões sobre as quais nos propusemos debruçar.

## **2.1. RENDIMENTO NORMAL**

### **2.1.1. Delimitação**

A característica mais marcante no domínio dos sistemas que adotam a tributação do rendimento normal prende-se com o facto de estes não terem como objetivo aproximarem-se, “ainda que grosseiramente”<sup>44</sup>, do rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

De facto, é esta despreocupação com uma tributação o mais próxima possível da capacidade contributiva que distingue a tributação baseada no rendimento real e no rendimento normal.

Neste modelo de tributação, o objetivo não é tributar o rendimento efetivamente obtido pelo contribuinte, mas antes o rendimento que a empresa poderia ter obtido, em condições normais de exploração, e, desta feita, independentemente das condições em que desenvolveu a sua atividade comercial, pelo que também será indiferente a todas as circunstâncias que vigoravam aquando do exercício da atividade<sup>45</sup>.

Tal como refere o Tribunal Constitucional, na determinação do rendimento normal parte-se do pressuposto que não é possível apurar o rendimento efetivamente

---

<sup>44</sup> Cfr. Tomás Cantista de Castro Tavares, “Da relação ...” *op. cit.*, p. 168. João Sérgio Ribeiro afirma, neste sentido, que a tributação do rendimento normal “é apresentada como uma tributação que não se baseia na contabilidade e que não cuida, à partida, de fazer um esforço no sentido da determinação do rendimento efectivo ou real (...)”. Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação ...*, *op. cit.*, p. 24.

<sup>45</sup> Neste seguimento, leiam-se, a título meramente exemplificativo, Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, pp. 169 e 170; José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições ...* *op. cit.*, pp. 307 e 308; João Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 24 e 25 e José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 10.

obtido pelos contribuintes, já que não existem sequer indicadores suficientes que permitam o recurso a uma presunção, e, consequentemente, tributa-se a empresa pelo lucro que, em condições normais, esta poderia ter obtido, independentemente de o mesmo se ter verificado ou não. Por este motivo, “dos indicadores escolhidos decorre uma relação vinculada e automática com o encargo fiscal”<sup>46</sup>, funcionando o imposto “em consentida imperfeição face à realidade económica”<sup>47</sup>.

A tributação do rendimento normal admite, assim, a possibilidade de a Administração *fixar*<sup>48</sup> o rendimento, que se consubstancia sobretudo num lucro de atividade empresarial, sem ter em consideração as variações do património comercial. Neste sentido, tributar-se-á o «*rendimento normal-potencial*” ou abstracto-potencial que o contribuinte *poderia* ter obtido”<sup>49</sup>.

Nas palavras de João Sérgio Ribeiro, “a tributação do rendimento normal, quer seja mais ou menos sofisticada, recorre, por norma, a presunções que têm por base os rendimentos médios de um determinado sector económico ou profissional”<sup>50</sup>. Estes valores médios poderão ser determinados com base em diversos estudos que atendem às informações prestadas pelas associações empresariais e profissionais, podendo ainda atender ao rendimento obtido pela empresa nos três anos anteriores ao exercício fiscal ou ainda à aplicação de uma determinada percentagem aos custos declarados ou avaliados.

---

<sup>46</sup> Referimo-nos ao acórdão do Tribunal Constitucional n.º 26/92, relativo ao proc. 209/90, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 08-02-2013.

<sup>47</sup> Cfr. Tomás Cantista de Castro TAVARES, “Da relação...”, *op. cit.*, p. 168. É neste sentido que por vezes se afirma que este tipo de tributação procura acima de tudo um imposto, já que funciona como o meio de obtenção de receitas, e não o rendimento, sendo desprezadas as condições concretas dos contribuintes.

<sup>48</sup> Utilizamos o termo “fixar” com o intuito de evidenciar que na tributação de valores normais, e tal como acontecia até à reforma dos anos 70 em Portugal, como daremos conta em momento posterior, a Administração determinava, *a priori*, e independentemente da situação concreta de cada uma das empresas, o rendimento que cada um obteria e o respetivo imposto. Constata-se, assim, o carácter arbitrário no cálculo dos rendimentos, sendo mesmo que, de acordo com a doutrina, o rendimento e impostos eram determinados em função das necessidades de regeneração do estado, motivo pelo qual se permitia a determinação do rendimento e respetivo imposto num momento anterior à obtenção do mesmo, no qual não há ainda capacidade contributiva. Estas considerações são desenvolvidas aquando da exposição da génese do princípio da tributação do rendimento real no ordenamento jurídico-constitucional português. Leiam-se, entre outros, José Xavier de BASTO, “O princípio...”, *op. cit.*, pp. 9 a 11; José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A reforma fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1969, pp. 12 a 15; Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, pp. 169 e 170 e José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições...*, *op. cit.*, pp. 307 e 308.

<sup>49</sup> Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões ...”, *op. cit.*, p. 931.

<sup>50</sup> Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação ...*, *op. cit.*, pp. 24 e 25.

O facto de estes índices não atenderem à concreta situação do contribuinte e de não admitirem a ilusão das presunções, de nada releva na medida em que o que se pretende é tributar o rendimento possível de ser obtido em condições de normalidade no funcionamento geral da economia, independentemente de este se aproximar, ainda que grosseiramente, do rendimento obtido pelo contribuinte. Estamos, então, perante a “construção de um conceito próprio de rendimento (...), que apenas poderá ser contestado nos casos em que a sua tributação conduza a situações de intolerável iniquidade”<sup>51</sup>.

Estas são as características principais do modelo de tributação do rendimento normal e perante as quais a doutrina está de acordo. Já em relação à definição de rendimento normal, as opiniões divergem e há autores que entendem que este pode mesmo significar diversos tipos de rendimento. Vejamos.

Fernando Araújo designa por lucro normal<sup>52</sup> o “ponto mínimo aceitável de lucro, sem o qual o sector é abandonado pelos empresários, pois corresponde ao rendimento médio que a actividade empresarial é capaz de gerar em qualquer sector”<sup>53</sup>.

Numa segunda frente, Teixeira Ribeiro entende que o rendimento normal significa uma de duas coisas: “o rendimento médio de uma série de anos, que um agente económico poderia obter operando em condições normais (...); o rendimento de determinado ano, que poderia obter-se em condições normais. Este é um rendimento

---

<sup>51</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, op. cit., pp. 501 e 502. O Tribunal Constitucional discorda, no entanto, que se diga que atualmente as presunções de rendimento possam levar a “situações de intolerável iniquidade”, uma vez que as presunções a nível tributário serão sempre ilidíveis, ou seja, permitem prova em contrário, sendo certo ao contribuinte começa por ser dada a possibilidade de justificar o afastamento do seu rendimento aos indicadores-padrão, o que é menos até, do que lhe exigir prova de que não obteve o rendimento correspondente a tais indicadores – cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 142/2004, relativo ao processo n.º 453/03, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 25-01-2013.

<sup>52</sup> A doutrina tem vindo a utilizar indiscriminadamente lucro real ou rendimento real, pelo que por vezes, em algumas citações que se refiram ao rendimento normal ou ao rendimento real podem surgir as expressões “lucro normal” ou “lucro real”. Leiam-se, por exemplo, Fernando ARAÚJO, *Introdução...*, op. cit., p. 325; Sérgio VASQUES, *Manual ...*, op. cit., p. 257; Alberto XAVIER, *Conceito...*, op. cit., pp. 368 a 370; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, op. cit., pp. 502 nota de rodapé n.º 897; J. L. SALDANHA SANCHES, “Segredo bancário...”, op. cit.; Rogério Fernandes FERREIRA, “A reflexão sobre a fiscalidade existente” in *As reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussão ao nível dos contribuintes e da Administração fiscal*, Lisboa, Associação dos administradores Tributários Portugueses, 1995, pp. 231 a 325 e do mesmo autor *A tributação do lucro real*, 2.ª ed., Lisboa, 1972; J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, op. cit., p. 261; José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições...*, op. cit., pp. 307 e 308.

<sup>53</sup> Cfr. Fernando ARAÚJO, *Introdução ...*, op. cit., p. 325.

que só se atribui ao respectivo agente económico naquele ou naqueles anos em que as condições prevaletentes lhe possibilitaram consegui-lo”<sup>54</sup>.

A estes dois entendimentos soma-se ainda uma outra definição de rendimento normal, a qual apela ao rendimento que permanece fixo por um determinado número de anos. Assim, para esta última conceção de rendimento normal<sup>55</sup>, este poderá significar: o rendimento médio dos rendimentos efetivos do mesmo contribuinte durante um determinado número de anos; o rendimento que permanece fixo por uma série de exercícios fiscais; ou ainda o rendimento que corresponde à média de rendimentos efetivos de um conjunto de contribuintes e, conseqüentemente, pode representar o rendimento que é possível obter em circunstâncias normais de natureza objetiva.

Apesar desta extensão do conteúdo do conceito em causa, João Sérgio Ribeiro afirma que este é, apesar de tudo,

“muito limitado, sendo insuficiente para agregar, sob a sua égide, todas as formas alternativas à determinação da matéria colectável com base nas declarações dos contribuintes e elementos de teor contabilístico que lhes servem de suporte. (...) o rendimento normal é apenas uma das escolhas possíveis relativamente àquilo que normalmente se designa como rendimento real”<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> O autor trabalha ainda o exemplo apresentado e refere que o lucro médio obtido pela fábrica em condições normais é o rendimento normal de uma série de anos, e que o lucro que eventualmente poderia ter obtido o ano passado em condições normais é o rendimento normal de um determinado ano. Cfr. José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições ...*, op. cit., p. 307. Este é também o entendimento de Rui Guerra da FONSECA *et al*, *Comentário...*, op. cit., p. 911. Esta distinção é ainda apontada por José CASALTA NABAIS, *Direito fiscal ...*, op. cit., p. 172. O Tribunal Constitucional tem seguido também este entendimento - cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 26/92, relativo ao proc. 209/90, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 08-02-2013. No entanto, vozes há que entendem que a associação do rendimento normal ao rendimento médio de uma série de anos não traz qualquer utilidade, uma vez que em causa estará a média do rendimento efetivamente obtido. Acresce que os dois conceitos, apesar de serem frequentemente utilizados como sinónimos não se deverão confundir, uma vez que o rendimento normal aponta para a individualização de um resultado que, em circunstâncias idênticas, se repete com uma maior frequência, enquanto o rendimento médio está relacionado com o nível que se encontra a meio dos resultados económicos que se distanciam por excesso e por defeito - Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões ...” op. cit., p. 904, nota de rodapé n.º 7.

<sup>55</sup> Esta distinção é apresentada por Mario LECCISOTTI, “Introduzioni”, ..., op. cit., pp. 12 e 13 e por Amadeo Di MAIO, “Reddito normale e incentivi alla produzione”, in *Per un'Imposta ...*, op. cit., p. 85.

<sup>56</sup> Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação ...*, op. cit., p. 26.

### 2.1.2. Vantagens da adoção do modelo

Apesar de atualmente não vigorar no nosso ordenamento jurídico a tributação do rendimento normal, o que é certo é que este modelo não está destituído, ainda hoje, de sentido, ou, pelo menos, esvaziado de algumas vantagens.

O recurso à tributação do rendimento normal está sobretudo relacionado, por um lado, com a simplicidade e o reduzido custo deste tipo de sistemas, e com motivos de certeza e segurança financeira por outro<sup>57</sup>, aos quais pode ainda ser apontada uma outra vantagem: é que tipo de tributação opera, ainda, como uma forma de *evitar* os problemas de fraude e evasão fiscais<sup>58</sup>.

Acresce ainda que, se a tributação for feita de acordo com um rendimento médio, quer a empresa alcance ou não esse resultado económico, há um alargamento da base tributável e permite-se a redução da taxa do imposto, recuperando-se, desta feita, da evasão fiscal<sup>59</sup>.

De mais a mais, afirmam os defensores deste princípio que a tributação de acordo com o rendimento normal constitui um incentivo à produção, uma vez que quanto mais a empresa produzir, mais lucros terá não sujeitos a impostos: o rendimento normal representa, então, um prémio para as empresas que obtenham um rendimento superior ao normal e uma penalidade para as que obtenham inferior<sup>60</sup>. Comprovado

---

<sup>57</sup> Esta afirmação compreende-se facilmente se tivermos em linha de conta que além de as declarações serem menos numerosas e complexas, já que não exigem uma comprovação da veracidade dos dados contabilísticos por parte da Administração fiscal, a tributação de acordo com o rendimento normal garante um maior grau de certeza e um prévio conhecimento de encargos para os contribuintes e de receitas para o Estado, no sentido em que este sabe, *a priori*, o montante dos impostos que vai arrecadar em cada exercício fiscal, podendo determinar a taxa dos impostos em função das suas necessidades de regeneração financeira.

<sup>58</sup> Não na sua totalidade, já que os contribuintes poderão ser desencorajados de aumentar a produção, uma vez que, apesar de saberem que qualquer aumento da sua capacidade produtora corresponderá um maior imposto, não sabem se obterão rendimento suficiente para o pagar. Torna-se assim maior o risco de perder e os empresários optam por não aumentar a produção, funcionando então o rendimento normal como um entrave ao crescimento económico e motivo de fraude e evasão fiscal.

<sup>59</sup> Assim, todos contribuiriam para as receitas do Estado, de acordo com o princípio da solidariedade. Nesta esteira, leia-se Franco GALLO, “Il dilemma...”, *op. cit.*, p. 62. Todavia, não podemos concordar com o autor quando afirma que a fraude se evita sem afetar a equidade, porque no caso do rendimento médio, a tributação é feita *a priori*, sem ter em consideração a capacidade económica de cada sujeito passivo, pelo que a falta de personalização dos impostos, no nosso entender, agrava a falta de equidade entre os sujeitos.

<sup>60</sup> Assim, a gestão era premiada se a empresa tivesse um rendimento superior ao normal, porque a parte desse rendimento que fosse superior ao rendimento médio não seria tributada, isto é, os acréscimos não seriam abrangidos. Leia-se, neste sentido, Amadeo Di MAIO, “Reddito normale ...”, *op. cit.*, pp. 85 a 103. José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A reforma ...*, *op. cit.*, pp. 15 e 16, nota de rodapé n.º 1 refere, no entanto, que com a tributação do rendimento normal, o risco de perder aumenta, na medida em que a tributação do rendimento normal se baseia num rendimento médio, que é imputado às empresas tanto nos anos em que têm lucros, como nos anos em que têm perdas. Neste sentido, e apesar de as empresas saberem, *a priori*, que um aumento de produção implica

parece ficar um estímulo para as empresas mais dinâmicas, já que, se uma empresa auferisse um rendimento inferior ao normal, pagaria impostos sobre um rendimento que não tivesse auferido.

Caso contrário, isto é, se apenas fosse tributado o rendimento efetivamente obtido, afirmam, além de se aliciar à fraude fiscal, permitir-se-ia que a lei se conformasse com a inércia e incapacidade de gestão do contribuinte, pelo que a tributação deveria ser feita tendo em conta os objetivos que um homem médio conseguisse alcançar<sup>61</sup>. Atendendo então ao critério do bom pai de família, a Administração incentivaria o crescimento da economia, fomentando o progresso técnico e a competitividade das empresas: o contribuinte penalizado seria induzido a aumentar a sua atividade económica, para anular o grau de penosidade causada pelo seu atual nível de rendimento efetivo.

A estas vantagens soma-se ainda uma outra referente à possibilidade de manter na relação entre contribuinte e Administração os traços fundamentais de uma situação em que as tarefas fundamentais para o lançamento, liquidação e cobrança de imposto caberiam à Administração, enquanto ao contribuinte caberia apenas aguardar os resultados da atividade desta, pelo que, em virtude da separação de tarefas, se evitaria ainda a fraude fiscal e o aumento dos custos administrativos para as empresas.

É ainda defendido que este seria o regime mais justificável, uma vez que, tendo em conta que os erros cometidos pelos contribuintes, enquanto figuras centrais na determinação da matéria tributável, podem ser tão graves e podem causar uma incerteza tal que seria preferível uma tributação certa e previsível, como a tributação de valores

---

um aumento de imposto, não saberão, contudo, se produzirão e obterão rendimento suficiente para pagar o mesmo. Ora, tendo em conta que o risco de perder é grande, algumas empresas optam por desistir de melhorias e ampliações, para não correrem o risco. Assim, se por um lado, a tributação de acordo com o rendimento normal encoraja as empresas a retirarem o máximo proveito do seu equipamento, por outro, desencoraja-as de aumentarem. Poder-se-á, em conclusão, afirmar que a tributação do rendimento normal funciona como um incentivo e um travão ao acréscimo de produção.

<sup>61</sup> Pedro Soares MARTINEZ, *Direito fiscal*, 7ª ed., rev. e act., Coimbra, Almedina, 1993, p. 524 afirma ainda que “[t]ambém a continuidade na carência, ou na mocidade, dos rendimentos revela, frequentemente uma incapacidade de gestão, ou na falta de viabilidade dos empreendimentos, que não merecem favores de ordem fiscal. E talvez menos ainda em países propensos à improvisação de actividades e empresas, de duvidosos interesse geral, e até individual”. Amadeo Di Maio afirma mesmo que “o estado viu que não podia abandonar a sua sorte à mercê do desempenho do contribuinte, hábil ou não, trabalhador ou preguiçoso e viu que o estado não deve recompensar os retardatários”, trad. nossa. Cfr. Amadeo Di MAIO, “Reddito normale ...”, *op. cit.*, p. 86: “Videro que lo stato non poteva abbandonare le sue sorti alla merce dei risultati ottenuti dai singoli contribuinti, abili o nulli, laboriosi o poltroni, videro che esso non doveva premiare i ritardari (...)”.



normais, do que de valores declarados. É neste sentido que é afirmado que “[a] repartição do imposto em função do rendimento médio ou normal de um grupo de contribuintes, produz efeitos convencionalmente definidos como desejáveis (aumento do rendimento para o contribuinte e da matéria tributável para o estado), e já a repartição dos impostos de acordo com o rendimento efetivo produziria efeitos individuais variáveis convencionalmente definidos como indesejáveis (assédio aos contribuintes, desânimo, e aumento substancial, ou redução da matéria tributável)”<sup>62</sup>.

### 2.1.3. Consideração crítica

É certo que a adoção do modelo de tributação do rendimento normal teria sobretudo como principais vantagens a possibilidade de assegurar a manutenção do Estado social, *evitar* evasão e fraude fiscais, bem como fomentar o crescimento da economia sem perseguir com tributações excessivas os que obtivessem elevados rendimentos e fossem, simultaneamente, confessores da verdade fiscal.

Todavia, e apesar deste extenso leque de vantagens, não admitimos a possibilidade nem a legitimidade de um modelo puro de tributação de rendimento normal ser acolhido pelo legislador, sob pena de ser violado aquele que para nós é um dos pilares do sistema fiscal: o princípio da capacidade contributiva.

Fundamos a nossa opinião em diversos argumentos.

A primeira grande objeção que colocamos ao sistema de tributação do rendimento normal prende-se com o carácter que este apresenta e que é em larguíssima medida arbitrário, na medida em que os impostos a pagar estão previamente definidos, tendo em conta padrões médios de produção, e sem consideração pelas características concretas de cada empresa, as oscilações conjunturais e os resultados da atividade produtiva.

---

<sup>62</sup> *Idem*, p. 86, trad. nossa. Nas palavras do autor e tendo como referência Einaudi, afirma “l’imposta repartita in un certo modo, in funzione del reddito medio o normale o ordinario del gruppo o categoria di contribuente produce effetti convenzionalmente definibili come desiderabili (incremento di reddito per i contribuenti e di materia imponibile per lo stato), laddove l’imposta repartita in un certo altro modo, in funzione del reddito effettivo variabile dell’individuo produce effetti convenzionalmente definibili come non desiderabili (vessazioni per i contribuenti, scoraggiamento do questi, remora all’incremento sostanziale o forse anche riduzione della materia imponibile)”.

Sublinhando que o Estado não poderá ficar prejudicado pela incapacidade produtiva dos empresários, ou pelo risco de fraude e evasões fiscais, este tipo de sistema permite que o Estado *fixe* os montantes a receber pelos impostos em função das suas necessidades de regeneração. De acordo com este entendimento, a tributação sofre metamorfoses ao sabor das necessidades do Estado, que apenas tem em vista a obtenção de receitas para a Administração fiscal, provocando, inevitavelmente, enormes distorções e consequentes injustiças<sup>63</sup>, que, de modo algum, poderão ser aceites.

Ora, não sendo este mais do que um método obrigatório, rigidamente automático e de aplicação geral, inevitavelmente negará um conjunto de garantias aos contribuintes, desde logo, o seu direito de serem tributados equitativamente em função da sua capacidade contributiva.

Uma segunda marca de desfasamento à capacidade contributiva liga-se ao facto de a determinação dos rendimentos normais raramente atender à conjuntura económica, isto é, desconsiderar quer a prosperidade, quer a depressão e recessão económicas. Neste sentido, as empresas pagam os mesmos impostos quer obtenham um aumento ou uma redução dos lucros. Em consequência, o imposto agrava a situação económica das empresas quando estas se encontram em difíceis situações económicas, em vez de corrigir essas dificuldades e fomentar o crescimento<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> Resultando do exposto que “não há, nem pode haver, critérios definidos para o avaliar, tudo dependendo praticamente do livre juízo da Lei ou da Administração sobre os fatores que são significativos para o seu apuramento e sobre a importância a atribuir a cada um deles” neste sentido, questionando-se o modo de calcular e determinar os rendimentos normais das empresas, chega-se à conclusão que “qualquer resposta é grandemente discutível, de modo que são sempre muitos os contribuintes a contrapor os seus variados critérios ao critério do fisco. E o facto é que nem este consegue demonstrar-lhes que estão no erro, nem eles conseguem demonstrar, em troca, que estão na verdade”. Este tipo de tributação poderá mesmo funcionar como «um limite insuperável na lesão que uma escolha final de um sistema de tributação “selvagem” para uma ampla faixa de menores e médias empresas devem produzir a coerência e racionalidade do sistema e, portanto, o mesmo princípio de igualdade», trad. nossa e aspas mantidas conforme o texto original. Cfr. Franco GALLO, “Il dilemma ...”, *op. cit.*, p. 320 e Mario LECCISOTTI, “Introduzioni”, in *Per u’imposta ...*, *op. cit.*, pp. 22 e 23. Nas palavras do autor, “un limite insuperabile nella lesione che la scelta in via definitiva di un sistema di catastizzazione «selvaggia» per un’ampia fascia di imprese minori e medie produrrebbe alla coerenza e alla razionalità del sistema e, perciò, allo stesso principio di egualianza”.

<sup>64</sup> Em sentido contrário ao por nós defendido, há autores que entendem que as empresas devem ser sempre tributadas, ainda que não apresentem lucros (quer por falsidade das declarações, quer porque não os alcançaram). Leia-se, neste sentido, Rogério Fernandes FERREIRA, *A tributação dos rendimentos – retrospetiva, actualidade, tendências*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 11, nota de rodapé n.º 3. Tal como já vimos em momento anterior na presente dissertação, há ainda vozes que entendem que Estado não deve ser solidário nem ficar prejudicado com os prejuízos resultantes de uma gestão que não orienta nem fiscaliza, isto é, o Estado não pode ficar prejudicado porque determinadas empresas não alcançam os lucros que outras empresas, nas mesmas condições, conseguem alcançar e até, por vezes, superar.

Em relação ao argumento invocado e de acordo com o qual este tipo de tributação estimula a produtividade ou previne o insucesso, chamamos a atenção para o que se verifica na prática, em que nem sempre os elevados lucros podem significar boa administração (porque podem atuar, por exemplo, em regime de exclusividade ou de monopólio), e nem sempre o lucro reduzido ou falta deste significará má administração, podendo esta situação estar relacionada com diversas circunstâncias, nomeadamente o baixo preço de venda dos produtos, que não seja compensador, fator dependente não apenas das políticas que norteiam o empresário, mas também por factos alheios à sua vontade<sup>65</sup>. E nestas situações, em que a vida das empresas está, por si só comprometida, a política financeira menos adequada é a de forçar as receitas dos impostos, pelos inconvenientes económico-sociais que daí poderão decorrer, uma vez que quem perde não serão apenas os empresários que investiram no seu negócio, mas toda a sociedade, já que os capitais que se investiram mal vão deixar de se aplicar em negócios mais convenientes no desenvolvimento económico do país<sup>66</sup>.

Resulta ainda do exposto que, no plano da equidade, o princípio do rendimento normal enfrentará sérias dificuldades, uma vez que, estando excluídos da tributação o rendimento superior ao normal, os deveres de solidariedade e de contribuir para uma justa repartição dos encargos vão ser realizados de forma inversa.

Mais, não se preocupando com a capacidade contributiva, um modelo de tributação de rendimento normal não irá prever a possibilidade de ilisão de presunções, uma vez que de nada releva o rendimento obtido, mas aquele que poderia ter sido obtido.

Em virtude dos argumentos descritos, poderemos concluir que o princípio pode ser entendido como uma fonte de ineficiência, uma vez que o mesmo conduziria a sérios desincentivos, atendendo ao grau de incerteza que os contribuintes têm no que diz

---

<sup>65</sup> Este argumento é apontado por Amadeo Di MAIO, “Reddito normale ...”, *op. cit.*, p. 90. De acordo com o autor, o facto de os empresários alcançarem um menor rendimento efetivo do que o rendimento entendido como normal por parte do Estado poderá não estar apenas relacionado com fatores endógenos do agente (a sua falta de preparação para exercer uma atividade comercial, o facto de ser mais ou menos trabalhador, de investir mais ou menos na atividade), mas poderá, por vezes, estar relacionado com fatores que lhe são exógenos, dada a complexidade do mercado atualmente.

<sup>66</sup> Esta visão é defendida por Rogério Fernandes FERREIRA, *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Lisboa, Editorial Notícias, 1997, pp. 323 e 324.

respeito ao crescimento das empresas e novos negócios<sup>67</sup> e levaria, em última análise, a uma normalização que afetaria seriamente a evolução da técnica e da ciência contabilística<sup>68</sup>.

Este princípio encerra em si uma capacidade contributiva média, não concreta e não específica, que representa um índice de riqueza médio, o qual poderá não coincidir com a verdadeira capacidade económica dos contribuintes.

Não descurando o que foi exposto no âmbito da tributação do rendimento normal - sobretudo no que se refere à sua desconsideração pela concreta situação dos contribuintes e ao seu carácter predeterminado – importa salientar que na obtenção de um determinado rendimento interferem inúmeros fatores que não são, abstrata e previamente perceptíveis ou possíveis de identificação e cruzamento entre si, de modo que será, desde logo, de rejeitar, no apuramento do rendimento real, uma adequação da padronização legal indiferente às circunstâncias concretas que diferenciam a singular situação tributária de determinado contribuinte com respeito à sua capacidade contributiva. E isto porque, a predeterminação desprezará necessariamente, as diferenças que inevitavelmente existem entre cada contribuinte e cada sector económico e que são fruto de um sem número de variáveis, que se alteram no tempo e no espaço<sup>69</sup>.

Por estes motivos, será sempre de rejeitar a ideia de uma tributação que seja predeterminada e ignore fatores que influenciem o exercício económico dos contribuintes.

É neste seguimento João Pedro Silva Rodrigues avança que, atendendo a uma interpretação mais extrema do princípio da capacidade contributiva, teremos que excluir a possibilidade da existência de uma tributação que “leve pressuposto, na sua

---

<sup>67</sup> Leia-se, a título meramente exemplificativo, Amadeo Di MAIO, “Reddito normale ...”, *op. cit.*, p. 93. Face a esta objeção, há quem entenda que a mesma fica aniquilada caso as taxas de impostos a pagar sejam reduzidas. Cfr. Giuseppe DALLERA, “Reddito normale ...”, *op. cit.*, p. 70.

<sup>68</sup> Depreende-se do exposto que a tributação do rendimento normal necessariamente estabeleceria fórmulas contabilísticas inalteráveis, já que o plano geral de contas se faria para ser no futuro por todos utilizado, e quaisquer modificações ao mesmo tornar-se-iam difíceis e poderiam prejudicar a harmonia que forçosamente haveria que dar ao conjunto do plano. Sucede, porém, que as contabilidades não podem ser unificadas, atendendo às particularidades de cada empresa, pelo que a tendência de aproximação de todas elas culmina num afastamento à realidade do tecido empresarial português e, em consequência, um afastamento da capacidade económica e do rendimento real.

<sup>69</sup> Cfr. Loris Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale* (Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettaria), Milão, Giuffrè, p. 99 *apud* João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões ...”, *op. cit.*, p. 922, nota de rodapé n.º 28.

configuração substancial, um conceito de rendimento potencial que determine, autoritária e apodicticamente”<sup>70</sup> a imputação ao contribuinte de um rendimento que este, em situações normais, poderia ter obtido.

Este é então o problema que toca no âmago dos princípios fundamentais do sistema fiscal, como o princípio da igualdade, princípio da equidade, princípio da capacidade contributiva, da solidariedade, da justiça social, e o da redistribuição justa e equitativa dos rendimentos<sup>71</sup>.

Depreende-se, em virtude do exposto, que nos parece impossível chegar a outra conclusão que não a de rejeição por completo de um modelo de tributação fundado na tributação do rendimento normal.

## 2.2. RENDIMENTO REAL<sup>72</sup>

Tal como já o dissemos por diversas vezes, o rendimento real é uma concretização do princípio da igualdade fiscal e decorre diretamente do princípio da dignidade da pessoa humana, princípio esse que “além de constituir um eficaz obstáculo às captações, sempre constitui uma barreira inferior aos impostos, a exigir que estes não ponham em causa a que cada um seja assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis a essa mesma dignidade”<sup>73</sup>.

É atendendo à necessidade de ajustar a tributação à realidade dos contribuintes que surge o princípio da tributação do rendimento real, pois só considerando a situação

---

<sup>70</sup> *Idem*, p. 904.

<sup>71</sup> Estes princípios encontram-se consagrados constitucionalmente, dada a sua relevância social. Leiam-se os art. 13.º, art. 9.º, art. 81.º e art. 103.º da CRP e art. 4.º, n. 1 da LGT.

<sup>72</sup> Este conceito é por vezes designado por “rendimento efetivo”, “rendimento determinado *a posteriori*”, “rendimento contabilístico determinado *a posteriori*”, “tributação direta”, “tributação individualizada”, “tributação baseada nos deveres de declaração dos sujeitos passivos”. Neste sentido, leia-se Ana Paula DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 585, nota de rodapé n.º 1739. O termo “tributação direta” é utilizado como forma de contrapor a tributação do rendimento real a uma tributação presumida – cfr. José Xavier de BASTO, “*O Princípio...*”, *op. cit.*, p. 9; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, *op. cit.*, pp. 501 e 502; Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos: Teoria geral*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 166.

<sup>73</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, *op. cit.*, p. 157.

concreta de cada uma, será possível tributar de acordo com o índice mais exato da sua capacidade contributiva<sup>74</sup>.

Não esquecendo que este é um modelo de tributação oposto ao modelo de tributação do rendimento normal, e que tem como fim último tributar de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes, dúvidas não poderão restar que a tributação do rendimento real deverá sempre apelar a uma maior ou menor aproximação à concreta situação do contribuinte. Assim, ter-se-á que aceitar que a imprevisibilidade constitui a principal característica do rendimento, pelo que, no apuramento do rendimento efetivo de um contribuinte, a única regra que se poderá invocar é aquela que considera o seu objeto de tributação não como um objeto estático e estandardizado, mas sim como uma organização dinâmica, com características próprias e diferenciadoras de todos os outros organismos.

Desta característica decorrerão implicações para as finanças do Estado, já que estas ficarão vinculadas ao “resultado económico obtido numa economia de mercado sob a égide da autonomia privada”<sup>75</sup>, pelo que a receita fiscal passa a depender necessariamente da capacidade de gestão dos empresários.

Sucede, porém, que o legislador constitucional não estabeleceu nenhum conceito definido nem delineado sobre este preceito, cabendo à comunidade de intérpretes a concretização e a densificação do mesmo.

Como tal, iremos apresentar, num primeiro momento, o entendimento que do mesmo tem sido feito pela doutrina e jurisprudência. Num segundo momento, e uma vez que nos parece que tal abordagem não é a mais adequada, já que tem havido uma associação ou até confusão entre o rendimento real e o modo de o determinar, apresentaremos o nosso posicionamento acerca do preceito em causa e teceremos algumas objeções à formulação generalizada pelos intérpretes do Direito, propondo um corte com a terminologia amplamente difundida.

---

<sup>74</sup> Neste sentido, J. L. SALDANHA SANCHES, *Estudos de direito contabilístico*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000, p. 75 e, do mesmo autor, *Justiça fiscal*, *op. cit.*, p. 33.

<sup>75</sup> Cfr. Tomás Cantista de Castro TAVARES, “Da relação...”, *op. cit.*, p. 168. Poder-se-á perder a nível de certeza e segurança no âmbito das receitas do Estado, mas ganha-se no plano da justiça social.

### 2.2.1. Posicionamento da doutrina

A fórmula segundo a qual tributar o rendimento real significa tributar o rendimento obtido efetivamente pelos contribuintes, aquele que foi por estes alcançado, é por vezes criticada por quem entende que a mesma serve de pouco, não enunciando, por exemplo, o modo de determinar o rendimento efetivamente alcançado. Este é, para quem faz tais críticas, um ponto-chave e bastante complexo, exigindo que se proceda a uma análise das implicações e dificuldades que do mesmo decorrem.

Ora, tendo em conta que o princípio exige, em primeira linha, uma personalização do imposto, e constituindo esta uma densificação concretizadora do sentido material da capacidade contributiva, importa, no entendimento da doutrina, saber, naturalmente, como se poderá determinar o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes. Tomando em conta a extrema relevância deste problema, a doutrina tem vindo a fazer uma interpretação do rendimento real de forma condicionada ao modo de o determinar. Neste sentido, tem vindo, não só a associar, mas até a confundir o rendimento e a forma de o apurar, distinguindo o rendimento real efetivo e o rendimento real presumido.

Vejamos mais detalhadamente.

#### 2.2.1.1. Rendimento real efetivo

O rendimento real efetivo é um novo conceito de rendimento que tem vindo a ser utilizado pela doutrina para retratar aquilo que há já muito tempo tem vindo a ser entendido por rendimento real. Referimo-nos à antiga associação entre rendimento real e o rendimento que é apurado com base nos registos de teor contabilístico apresentados pelos contribuintes<sup>76</sup>, cuja tributação é feita de forma direta, sem recurso a presunções ou a outros elementos que não constem das declarações dos contribuintes.

---

<sup>76</sup> Ver, entre outros, acerca desta matéria, João Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 29 a 35; Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos...*, *op. cit.*, pp. 162 a 166; Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos...*, *op. cit.*, p. 169; José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições ....*, *op. cit.*, pp. 307 e 308; José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, pp. 9 e ss; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ....*, *op. cit.*, p. 501; Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 97-348-1, relativo ao processo 96-0063, de 29-04-1997, n.º 26/92, relativo ao processo 209/90 de 15-01-1992, n.º 620/99 e 621/99, de 10-11-1989, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Esta associação entre rendimento real e a contabilidade dos contribuintes é uma associação não só com raízes doutrinárias, mas também de origem quase intuitiva e de senso comum. Tal afirmação é facilmente justificada se atendermos ao facto de ser na contabilidade que é registado todo o fluxo económico da empresa - os seus ganhos e as suas perdas -, motivo pelo qual se tem vindo a considerar que esta é a melhor forma de assegurar o registo das operações efetuadas e, por conseguinte, de determinar o rendimento efetivamente obtido. Desta feita, na base de tal associação estão sobretudo razões de ordem pragmática<sup>77</sup>.

De todo o modo, e apesar de a contabilidade ser vista como o melhor indicador representativo do rendimento obtido pelos contribuintes e, conseqüentemente, da sua capacidade contributiva, tal entendimento não pode esquecer os inúmeros problemas que esta encerra e que fazem com que a doutrina entenda que o rendimento real ofereça um leque de soluções bem maior. Esta abertura do âmbito de aplicação é uma posição a favor da qual militam diversos argumentos, todos diretamente relacionados com os campos de batalha práticos que decorrem das dificuldades de apurar o rendimento efetivo com base na contabilidade dos contribuintes. Vejamos.

Partindo da ideia generalizada de que a tributação do rendimento real configura uma tributação assente na contabilidade dos contribuintes, facilmente se perceberá que, fazendo a mesma apelo aos deveres de cooperação e deveres declarativos, esta será uma tributação que não constitui apenas um direito para os contribuintes, o direito de serem tributados de acordo com a sua capacidade contributiva, mas constitui sobretudo um dever, o qual reveste uma vasta e complexa teia de deveres acessórios que impõem a colaboração do contribuinte, e cujo conteúdo é fundamentalmente constituído pela contabilidade, a qual, para além de dever estar permanentemente organizada, deverá retratar fielmente a realidade económica do contribuinte<sup>78</sup>.

---

<sup>77</sup> A ligação do imposto à contabilidade era não só a forma mais simples e eficaz de comprovar os rendimentos obtidos, mas também a forma mais simples e eficaz de passar a incluir as mais-valias e menos-valias e os rendimentos esporádicos na base fiscal, uma vez que esses são pacificamente integrados na contabilidade. Esta associação torna-se mais forte com a adoção do conceito de rendimento-acréscimo para efeitos de tributação.

<sup>78</sup> Na opinião de Saldanha Sanches, esta transferência de tarefas para os contribuintes deverá ser analisada em dois níveis distintos: a nível da eficiência económica e a nível da justiça fiscal. Partindo do pressuposto incontornável de que as tarefas que recaem sobre o Estado têm um custo, que será suportado pelos contribuintes, será necessário determinar qual será a solução mais eficiente: serem as empresas a suportar esses custos e recair sobre elas as tarefas que tradicionalmente caberiam à Administração, ou então continuar a ser a Administração a figura central na determinação da matéria tributável e respetiva tributação. E se do ponto de vista global está



É exatamente esta característica que destrinça o modelo de tributação do rendimento real do modelo de tributação do rendimento normal e com base na qual a fixação do rendimento deixa de caber à Administração, passando a competir ao próprio contribuinte, e constituindo um dos maiores obstáculos e dificuldades à efetiva tributação do rendimento real<sup>79</sup>. Em consequência desta privatização de tarefas administrativas, os contribuintes adquirem um papel central e os deveres declarativos que sobre eles impendem passam a *condicionar* as receitas da Administração. Reside aqui o cerne da questão: se no sistema de tributação do rendimento normal se corre o risco de tributar um rendimento que o contribuinte não tenha alcançado e, por isso mesmo, distante da sua capacidade contributiva, o rendimento real associado à

---

em causa a escolha da solução mais eficiente, do ponto de vista da justiça fiscal a questão que se coloca é o modo como os encargos estão distribuídos. Fala-se, hoje, em capacidade de prestar em relação a deveres de cooperação, paralelamente à capacidade contributiva para suportar as obrigações pecuniárias. Nesta analogia, poder-se-á comparar a dispensa de declaração para os contribuintes de menor dimensão e a criação de regimes simplificados para as pequenas e microempresas como sendo a garantia do mínimo de existência. Em nome do princípio da proporcionalidade não se poderá argumentar que este tipo de discriminação entre as diferentes tarefas atribuídas aos diferentes tipos de empresas conduza a aumentos da carga tributária (e isto porque os custos de cumprimento dos impostos se refletem na carga tributária), mas afeta a equidade do imposto e retirando até o estímulo que se deseja propiciar ao desenvolvimento económico-social, objetivo da tributação de acordo com o rendimento real. Cfr. J. L. Saldanha SANCHES, *Justiça fiscal...*, p. 59. O autor atribui ainda uma elevada importância aos deveres declarativos porque afirma que enquanto o dever jurídico representa um encargo real para os contribuintes, devendo ser integrado num conceito amplo de carga fiscal, já que implica custos efetivos para os contribuintes, o cumprimento ou o não cumprimento destes tem implicações para o sujeito passivo: no primeiro caso, o sujeito torna-se titular de direitos que poderá vir a opor à Administração, enquanto no caso de não cumprimento, fica numa posição frágil, sendo-lhe imputadas as consequências da violação dos deveres de colaboração, por exemplo. Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação...*, *op. cit.*, pp. 249 e 250. Perante a objeção muitas vezes invocada de que a privatização das tarefas da administração pode trazer elevados encargos para os sujeitos passivos, o autor afirma que “estamos perante uma falsa dicotomia: todas as tarefas que cabem ao Estado implicam um custo. Tal custo vai ser apurado pelos contribuintes. Por isso trata-se de saber qual o modo mais eficiente – e aqui a *eficiência* não está em oposição à *justiça* – de proceder a essa cobrança de modo a minimizar os custos globais que inevitavelmente a acompanham”- Cfr. J. L. Saldanha SANCHES, *Justiça fiscal...*, *op. cit.*, p. 59. Numa outra perspetiva, Nuno Sá Gomes faz uma exposição extremamente interessante ao comparar os deveres que recaem sobre os contribuintes e os arguidos. Refere em especial o dever que recai sobre os contribuintes de informar a Administração no quadro do processo fiscal, bem como os deveres de resposta aos pedidos de esclarecimento e entrega de documentos, sob pena de aplicação de sanções fiscais, nos termos do art. 110.º ss do RGIT, ao contrário daquilo que se verifica em processo penal, não recaindo sobre os arguidos a obrigação de dizer a verdade, cabendo apenas ao MP fazer prova contra si. Acerca desta tensão dialética entre o direito ao silêncio em processo penal e o dever de cooperação em processo de fiscalização tributária, o autor afirma que “*é indubitável a necessidade de dissociação entre o processo fiscal e processo penal fiscal, impedindo os mesmos funcionários administrativos de obterem informação e de exercerem actividades instrutórias nos dois processos*. Por sua vez, a fiscalização tributária parece que apenas pode exigir as informações relativas ao lançamento e liquidação regular dos impostos e não as que comprovem as irregularidades cometidas”. Cfr. Nuno Sá GOMES, “As Garantias dos Contribuintes: Algumas Questões em Aberto”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 371, Jul – Set 1993, p. 138. Itálico mantido conforme texto original.

<sup>79</sup> Sendo esta matéria bastante densa e complexa, e julgando que a mesma não nos deverá desviar do objeto de estudo, entendemos que não nos deveremos alongar na mesma, pelo que apenas referiremos alguns dos aspetos mais relevantes e nos quais centraremos a nossa atenção nos capítulos seguintes.

contabilidade dos contribuintes não causa menores problemas. E isto porque, sendo a determinação da matéria tributável feita com base nos elementos contabilísticos por estes apresentados, os problemas centram-se agora, no maior ou menor cumprimento de tais deveres.

Vejamos em que medida estes deveres influenciam a posição da doutrina e o entendimento que esta tem vindo a fazer do rendimento real, admitindo que este não corresponda exclusivamente ao rendimento apurado com base na contabilidade dos contribuintes.

Num primeiro momento, o desconhecimento das leis fiscais, a hipertrofia normativa e a complexidade do ordenamento jurídico-tributário levam a que os contribuintes não cumpram ou cumpram mal os deveres que sobre si recaem: ou não têm contabilidade organizada ou, quando a têm, não respeitam a forma de preencher a mesma, pelo que serão tributados de acordo com diferentes regras contabilísticas, decorrendo necessariamente daí sérios entorses ao princípio da igualdade e capacidade contributiva<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> E afirmamos tal porque, apesar de se entender que para uma justa tributação dos rendimentos, que respeite a equidade horizontal, a capacidade contributiva e o rendimento real, é necessário que o legislador estabeleça, antes de mais, um conjunto generalizado de regras esclarecedoras e de fácil compreensão, não é isso que tem vindo a ser levado a cabo pelo legislador. De facto, facilmente se compreenderá que o cumprimento das leis fiscais será menos difícil se estas forem dotadas de uma estrutura e simplicidade que permitam aos contribuintes a sua fácil compreensão; se o legislador justificar os fundamentos para adotar esta ou aquela medida; se forem adotadas regras generalizadas que garantam uma coerência e unidade em todo o sistema fiscal; se for evitada a hipertrofia normativa que se tem vindo a verificar. Com estas medidas, talvez se evitasse um outro problema resultante da necessidade de manutenção de contabilidade organizada e que ganha relevância a nível financeiro da empresa: falamos dos custos administrativos que diretamente decorrem dos deveres declarativos. Entre outras obras que serão citadas pode ler-se José CASALTA NABAIS, *Por um estado fiscal suportável: estudos de Direito fiscal*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 123 a 126. Na opinião de Ana Maria RODRIGUES, sendo o tecido empresarial português constituído sobretudo por pequenas e médias empresas, é necessário que existam “políticas de apoio público adequadas ou mesmo formas inovadoras de financiamento”, que deveriam ainda ser acompanhadas de uma “tributação baseada numa simplificação das formalidades fiscais, com a aplicação de métodos simplificados do cálculo do resultado ou do pagamento de imposto”, que simplificassem as normas contabilísticas e reduzissem os custos de cumprimento. Mais afirma que as empresas deverão rentabilizar os custos suportados com a preparação da informação financeira, fazendo disso uma vantagem, já que tais exigências “transportam consigo alguma disciplina nos processos organizativos, particularmente relevantes para entidades muito fragilizadas por insuficiência de organização administrativa. A utilidade da contabilidade como fonte de informação – quase única para entidades deste tipo – é algo de muito relevante e que não deve ser posto em causa”, permitindo, nomeadamente, aos credores tomarem as suas decisões com base em informações credíveis. Também Alberto da Silva BARATA encara de forma positiva o cumprimento dos deveres contabilísticos, afirmando que estas funções “têm um profundo cunho ético-moral e a contabilidade desempenha uma importante função social, assegurar que atividade económico-financeira se desenvolve dentro de padrões, princípios e valores comuns ao ser humano”. Cfr. *Contabilidade & Empresas*, Mai-Jun 2012, n.º 15 – 2.ª série, pp. 20 e 21.

Por outro lado, estando as empresas obrigadas a declarar todas as operações que realizaram de acordo com as normas fiscais que se encontram dispersas por centenas de diplomas e marcadas por um grau de complexidade bastante elevado, não raras vezes têm necessidade de contratar pessoas especializadas em matérias fiscais e económicas – como técnicos oficiais de contas, juristas ou advogados – ou, caso não o façam, terão sempre a necessidade de ter alguém que constantemente registre todas as operações realizadas, o que implica necessariamente que uma parte substancial de período de trabalho seja despendida com os deveres declarativos.

Ademais, e encontrando-se necessariamente mais próximos do sistema fiscal, os contribuintes têm um maior conhecimento das leis fiscais e tornam-se mais conscientes daquilo que estas obrigam ou impõem, pelo que poderão, de forma livre e consciente, contornar o preceituado pelo legislador, mediante, por exemplo, a omissão de rendimentos que dificilmente poderão ser investigados, ou até o recurso à evasão fiscal. No sentido oposto, poderão também condicionar a determinação da matéria tributável os contribuintes que, por falta de conhecimento e ignorância no preenchimento das declarações, não retratam, fielmente, a sua realidade económica.

E mais. Por vezes, são as próprias regras contabilísticas que fazem apelo a certas normalizações que afastam, necessariamente, a contabilidade do rendimento efetivamente obtido<sup>81</sup>.

Desta feita, nada assegura, portanto, que o rendimento declarado pelos contribuintes seja o rendimento efetivamente por si obtido e, consequentemente, não é garantido que este represente a sua capacidade contributiva.

A tributação assente então no rendimento declarado poderá, para além de se traduzir na redução dos dinheiros dos cofres públicos, e consequentemente, pôr em causa a sustentabilidade das finanças públicas, atentar contra a igualdade horizontal, na medida em que pessoas com a mesma capacidade contributiva pagam diferentes montantes de imposto.

---

<sup>81</sup> Leiam-se, neste sentido, os art. 28.º e ss, art. 34.º e ss, art. 63.º e art. 67.º do CIRC respeitantes ao regime das amortizações, preços de transferência, e subcapitalização. Dando estes exemplos, José Xavier de Basto afirma que, no IRC, a partir do rendimento apurado com base na contabilidade se opera um conjunto de correções fiscais que fazem com que o rendimento tributável se afaste do rendimento apurado com base na contabilidade e algumas dessas correções implicam o afastamento da realidade concreta dos contribuintes. No entanto, as mesmas são justificadas, por motivos de uniformização dos procedimentos de apuramento e prevenir evasões. Cfr. José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 12.

Acresce ainda que as regras de concorrência poderão vir a ser violadas, causando sérios prejuízo para as empresas cumpridoras, que dificilmente conseguirão competir num mercado no qual os mecanismos dos preços estão completamente alterados pelos não cumpridores. Esta situação representa ainda um incentivo às empresas cumpridoras para, também elas, deixarem de cumprir as suas obrigações tributárias<sup>82</sup>.

Por fim, não podemos deixar de lembrar que “quando nos referimos à tributação do rendimento real sem fronteiras, estamos especialmente a pensar na admissibilidade generosa (leia-se, quase ilimitada) de deduções (individualmente consideradas) de encargos conexos com a actividade empresarial”<sup>83</sup>, na medida em que só assim se fará uma tributação assente na ideia de individualização exigida pela capacidade contributiva, a qual, associada à insuficiente fiscalização dos sujeitos passivos, não atinge os resultados pretendidos e tem efeitos negativos na construção de um Estado Social de Direito, pelo que o mesmo deverá ser entendido em concordância com o princípio da praticabilidade e proporcionalidade.

Num segundo momento, e do ponto de vista da Administração, se por um lado esta vê reduzido o seu leque de poderes, por outro, vê um aumento exponencial dos deveres de investigação e comprovação das concretas situações dos contribuintes. Este é o motivo pelo qual, atualmente, a Administração surge com um papel vigilante, uma função passiva<sup>84</sup>, sendo certo que as tarefas que sobre si recaem são de extrema

---

<sup>82</sup> Acerca da análise das consequências e eventual combate à fraude e evasão fiscal, podem ler-se, a título meramente exemplificativo, Cidália Maria da Mota LOPES, *Quanto custa pagar impostos em Portugal? – os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 91 a 111 e pp. 325 a 378; Enzo RUSSO, “Reddito normale ...”, *op. cit.*, pp. 371 a 391. Para combater os eventuais riscos que as finanças estatais eventualmente possam correr, caberá ao legislador determinar sanções em caso de incumprimento dos deveres declarativos, tal como fez nos termos dos art. 110.º e ss do RGIT.

<sup>83</sup> Cfr. Ana Paula DOURADO, O princípio ..., *op. cit.*, p. 587. O que significa que nem todos os custos apresentados pelas empresas poderão ser deduzidos, podendo apenas sê-los aqueles que se considerem efetivamente justificados, sob pena de se permitir a evasão fiscal e, em consequência, serem inversamente cumpridas as preocupações de tributar de acordo com a capacidade contributiva e de redistribuição dos rendimentos. Ver, a título meramente exemplificativo, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 451/02, relativo ao processo 30/02, de 30-10-2002 e o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo relativo ao processo 0658/11, de 07-05-2012, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e consultados em 09-02-2013. De acordo com esta jurisprudência, apenas poderão ser dedutíveis os “encargos devidamente documentados” e que, de acordo com os princípios da praticabilidade e proporcionalidade sejam “fiscalmente aceitáveis”, uma vez que “à revelação de um custo para um agente, contrapõe-se um proveito para outro”. Também neste sentido, J. L. SALDANHA SANCHES, “Custos mal documentados e custos não documentados: o seu regime de dedutibilidade”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 3, 2000.

<sup>84</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, “O quadro constitucional da tributação das empresas”, in *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976 – evolução constitucional e perspectivas futuras*, Lisboa, Edição A.A.F.D.L., 2001, pp. 384 a 391 e J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação...*, *op. cit.*, pp. 249 e ss.

relevância e de enorme responsabilidade, na medida em que é nesta que se deposita a esperança da luta contra a fraude e evasões fiscais. Todavia, se dúvidas não restam de que o dever de esclarecimento dos contribuintes deve ser complementado com o poder/dever de investigação que cabe à Administração, também dúvidas não existem acerca da inadequação dos mecanismos de fiscalização. Ou porque não são em número suficiente, ou porque não são os meios mais adequados, ou porque o número de contribuintes é tão elevado e a panóplia de situações com que a Administração se depara é tão grande, que é impossível prever todos os meios dos quais os contribuintes se socorrem para fugir à tributação.

Em consequência, sendo impossível para a Administração comprovar todas as declarações dos contribuintes, no momento da tributação os contribuintes serão tributados pelo rendimento declarado e não pelo rendimento que efetivamente alcançaram.

Perante estas dificuldades práticas, é inevitável admitir que a tributação com base na contabilidade da empresa não assegura o princípio da tributação do rendimento real enquanto expressão do princípio da capacidade contributiva. Em virtude disso, resulta uma tendência por parte da doutrina para interpretar o rendimento real com recurso a outras formas de determinação, como é o caso do designado rendimento real presumido, por oposição ao rendimento real efetivo.

De facto, tem sido entendido quer pela doutrina como pela jurisprudência<sup>85</sup> que o rendimento real poderá ser determinado não só de forma efetiva, com base nas declarações do contribuinte, mas também de forma presumida, nas situações em que é inconveniente ou difícil determinar o rendimento com base nas declarações apresentadas pelo contribuinte.

---

<sup>85</sup> Ver, entre outros, acerca desta matéria, João Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 29 a 35; Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos...*, *op. cit.*, pp. 162 a 166; Rui Duarte MORAIS, *Apostamentos ...*, *op. cit.*, p. 169; José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições ...*, *op. cit.*, pp. 307 e 308; José Xavier de BASTO, “O princípio...”, *op. cit.*, pp. 9 e ss; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, *op. cit.*, p. 501; acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 97-348-1, relativo ao processo 96-0063, de 29-04-1997; n.º 26/92, relativo ao processo 209/90 de 15-01-1992 e n.º 620/99 e 621/99, de 10-11-1989, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Em sentido oposto, referindo que esta é uma divisão “incoerente” e uma “classificação discutível”, na medida em que, argumentam, tanto num caso como no outro estamos no âmbito do rendimento real e o que varia é o grau de confiança, como afirmou Xavier de Basto, encontra-se Ana Paula DOURADO, *O princípio ...*, *op. cit.*, p. 585, nota de rodapé n.º 1739 e João Sérgio Ribeiro defende a adoção de uma terminologia diferente, baseada não no tipo de rendimento, mas no modo como este é determinado - João Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 29 a 40.

Com estas novas realidades, ou novos tipos de rendimento, a análise doutrinal dos modelos de tributação do rendimento não se poderá centrar exclusivamente no binómio rendimento normal e rendimento real, mas deverá ter em conta estas novas dimensões do princípio da tributação com base no rendimento real, pelo que cumpre, então, delimitada que está a primeira dimensão, determinar o âmbito da segunda conceção do princípio do rendimento real: o rendimento real presumido.

#### **2.2.1.2. Rendimento real presumido**

Para a doutrina e jurisprudência, a diferença entre este rendimento real presumido e o rendimento real efetivo está no facto de, em vez de o rendimento ser determinado com base nos registos de teor contabilístico fornecidos pelos contribuintes, este terá como ponto de partida uma presunção que se molda aos casos concretos e que permite, desta feita, efetuar uma personalização da situação de cada contribuinte e tributar então, de acordo com um rendimento que esta “presumido-efetivamente *obteve*”<sup>86</sup>. Apesar de tudo, não estaremos ainda perante a tributação de um valor normal que poderia eventualmente ter sido alcançado em circunstâncias normais, como analisaremos *infra*.

Em relação a esta dimensão do conceito do rendimento real, importa apresentar algumas considerações apontadas pela doutrina.

A primeira prende-se com o facto de tal rendimento ser apenas determinado nas situações em que não se poderá confiar nos dados contabilísticos por ele fornecidos, sendo os mesmos substituídos ou auxiliados por índices, que apesar de serem elementos de carácter indireto, visam determinar o rendimento obtido pelo contribuinte e, como tal, fazem necessariamente apelo à concreta situação de cada um.

A segunda prende-se com a necessidade de tais critérios técnico-científicos terem sempre presente a preocupação de se aproximarem o mais possível da realidade económica dos contribuintes, pelo que poderão consistir em margens de lucro ou

---

<sup>86</sup> Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 931. Itálico conforme o texto original.

rentabilidade que, atendendo à dimensão e localização da empresa, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da atividade e possam, dessa forma, constituir fatores distorcedores da concorrência.

Depois, tais critérios deverão ter ainda em conta situações excepcionais, como é o caso de início da atividade, a localização da empresa em zonas pouco populosas, os elevados níveis de concorrência e até casos de força maior que podem interferir de modo significativo com a atividade, bem como ao tipo de bens e serviços prestados, os preços médios praticados, os consumos de energia, o capital investido, os instrumentos utilizados, o número de trabalhadores, as características de venda e comercialização, o tipo de clientela – são estes alguns dos critérios que poderão aproximar o mais possível o rendimento que se presume do rendimento obtido pelos contribuintes.

Uma outra preocupação implícita é a exigência de um elevado grau de perfeição que necessariamente deve caracterizar a determinação destes índices, que além de serem configuradas com a máxima segurança no que se refere ao quantitativo, devem assegurar ainda que os critérios em que assentam sejam *per se* justificáveis e facilmente perceptíveis de modo a possibilitar a impugnação dos mesmos nas situações em que estes não permitem retratar a situação do contribuinte.

Por outro lado, reforça a doutrina, que a matéria tributável determinada pela Administração fiscal deverá ser sempre suscetível de produção de prova em contrário, isto é, o contribuinte deverá sempre ter a possibilidade de fazer prova de que esse não foi o rendimento por si obtido<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> Julgamos que a tentação de abordar esta matéria não nos deverá demorar, sendo certo, porém, que não podemos deixar de fazer algumas notas que, relacionadas com este tema, são fundamentais à compreensão do princípio da tributação do rendimento real. E isto porque se em causa está um rendimento que se quer que seja um rendimento que retrate a situação económica efetiva do contribuinte, terá que necessariamente permitir que este ilida a presunção em causa e faça prova de que não foi esse o rendimento por ele obtido. Caso contrário, e se estes índices consistissem em presunções *iuris et de iure*, a tributação não teria qualquer suporte na capacidade contributiva. Acresce ainda que a esta possibilidade de ilisão das presunções se deve ligar aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, na medida em que não se poderá exigir um elevado grau de dificuldade de prova, sob pena de os contribuintes não a poderem ilidir. Ao permitir a prova em contrário, afastamo-nos da tributação do rendimento normal, o qual só terá lugar em situações excepcionais, permitindo-se, assim, uma maior aproximação à tributação do rendimento real. Nas palavras de Xavier de Basto, “*num sistema de tributação do rendimento normal já não tem sentido a ilisão da presunção. Não tem sentido que o contribuinte seja admitido a provar que as suas condições de exploração não coincidam com as normais ou médias, pois o que se visa tributar é o rendimento normal não como aproximação ao rendimento real auferido, mas como base de incidência económica*” – José Xavier de BASTO, “Comentário à intervenção do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches, sistema e reforma fiscal: que evolução” in *Fisco*, n.º 82 e 83, Lisboa, 1997, p. 121. Itálico mantido conforme o original. Entre outros, sobre esta matéria, podem ler-se José CASALTA NABAIS, “Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva”, in *Fisco*, n.º 84/85, Set-Out

Perante o exposto, recorrendo-se para a determinação da matéria tributável a índices previamente estabelecidos pelo legislador, importa questionar se não estamos já no âmbito dos objetivos da tributação do rendimento normal.

Do exposto, salta à vista que este modelo implica, necessariamente, que a determinação do rendimento se faça com base numa relação dialógica sustentada com os sujeitos diretamente interessados, em vez de se fundar em critérios impostos autoritariamente pelo legislador. Torna-se, assim, explícito que «não pode deixar de considerar-se que o impacto com o *princípio da capacidade contributiva é substancialmente atenuado*, uma vez que, apesar de tais critérios normativos de “fixação” da base tributável serem estabelecidos em abstracto, sempre existe um ajustamento circunstanciado da hipótese normativa à realidade concreta e, assim, a uma “predeterminação [relativamente] *personalizada*»<sup>88</sup>.

Assim, e apesar de em causa estar um rendimento determinado com recurso a presunções, e o mesmo se poder situar já num plano entre rendimento real e rendimento normal<sup>89</sup>, a doutrina apresenta um argumento para defender que em causa está ainda um rendimento real<sup>90</sup>. O pilar em que se funda tal posição reside no facto de o mesmo não assentar num rendimento pré-determinado, na medida em que não deixará de integrar elementos posteriormente apresentados pelo contribuinte, fazendo apelo à sua concreta situação, ao contrário do que se verifica no campo de tributação do rendimento normal.

---

1998; João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões ...”, *op. cit.*, pp. 926 929 e 932, notas de rodapé n.º 34 e 40; acórdão do Tribunal Constitucional n.º 97-348-1, de 24-07-1997; do mesmo Tribunal, o Acórdão n.º 142/2004, relativo ao processo 453/03, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultados em 11-02-2013.

<sup>88</sup> Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões ...”, *op. cit.*, pp. 928 a 929. Itálico, aspas e sublinhado mantidos conforme o texto original.

<sup>89</sup> Justificamos tal afirmação porque o tipo de rendimento em causa assenta numa certa *normalidade* do rendimento dos contribuintes, visando reconstruir o rendimento real a partir de indicadores e elementos conhecidos, desde logo, os apresentados pelos contribuintes que mereçam confiança por parte da Administração, mas também a partir de outros indicadores que não foram por ele fornecidos.

<sup>90</sup> Ver, entre outros, Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 29 a 35; Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos...*, *op. cit.*, pp. 162 a 166; Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos ...*, *op. cit.*, p. 169; José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições ...*, *op. cit.*, pp. 307 e 308; José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, pp. 9 e ss; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, *op. cit.*, p. 501; João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões ...”, *op. cit.*, p. 931; acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 97-348-1, relativo ao processo 96-0063, de 29-04-1997, n.º 26/92, relativo ao processo 209/90 de 15-01-1992, n.º 620/99 e 621/99, de 10-11-1989, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). No acórdão 92-026-2, relativo ao processo 90-0209, de 15-01-1992, o Tribunal Constitucional refere mesmo que caso a Administração não disponha de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte, deverá recorrer a todos os elementos disponíveis e necessários (inclusivamente com base nos rendimentos presumidos) de modo a alcançar a variedade material.



É por esse motivo que, afirma, não se poder discordar que em causa está ainda o âmbito da esfera recortada pelo princípio da capacidade contributiva.

João Pedro Silva Rodrigues vai mais longe e afirma mesmo que não duvida que nestes casos, em que se retrata diferenciadamente a realidade para lá do rendimento normal, «o rendimento predeterminado tenderá a aproximar-se mais do rendimento real *efectivo* do que do rendimento “real” *declarado*, atenta a pouca confiança que este deverá merecer sobretudo ao âmbito de certas “categorias” de contribuintes cronicamente propensas à fraude e à evasão fiscais»<sup>91</sup>.

José Xavier de Basto entende que se tributa o rendimento real, variando apenas o grau de confiança que merecem os elementos fornecidos pelos contribuintes: a declaração, os seus rendimentos contabilísticos, ou o recurso a métodos indiretos<sup>92</sup>.

A posição da nossa jurisprudência vai ao encontro da posição adotada pela doutrina maioritária, afirmando ainda que nestas situações, “a posição da Administração e do contribuinte é diferente: entende-se que não é possível, por ser fácil a fraude ou o arbítrio, qualquer tentativa de fixação real e directa da matéria colectável”<sup>93</sup>, pelo que se terão de escolher indicadores com base nos quais se determinará a matéria tributável. O Tribunal dá como exemplo a admissão da existência de uma correlação entre o número de empregados, o volume de vendas ou o capital social e o lucro que a empresa deve ter obtido, afirmando ainda que são estes os primeiros indicadores que servem de base à fixação do imposto por presunção da Administração. Em todos os casos, faz-se um apelo à realidade concreta da empresa, pelo que em todos eles se tem em vista a maior aproximação ao rendimento efetivamente obtido<sup>94</sup>.

Em suma, e justificado que está este entendimento generalizado no seio dos intérpretes neste complexo domínio do conceito de rendimento real, é, portanto, entendimento maioritário da doutrina e jurisprudência que o rendimento real se subdivide no rendimento real efetivo e no rendimento

---

<sup>91</sup> Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões ...”, *op. cit.*, p. 930. Itálico e aspas conforme o texto original. Afirma também que “a tributação do rendimento real presumido ainda vai pré-ordenada à imposição do rendimento que o contribuinte obteve, ainda que, para tal, haja de combinar elementos subjetivos e objetivos” – *Idem*, pp. 908 e 909, nota de rodapé n.º 9.

<sup>92</sup> Cfr. José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 9.

<sup>93</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 26/92, relativo ao processo 209/90, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 08-02-2013.

<sup>94</sup> *Ibidem*.

real presumido, definindo-o como “aquele que se apura ou se presume que o contribuinte obteve”<sup>95</sup>.

### 2.2.2. Posicionamento crítico e terminologia adotada

Após o estudo desenvolvido em torno dos modelos de tributação do rendimento normal e do rendimento real, não podemos defender o entendimento da doutrina e julgamos que a posição com a qual partimos para o estudo sai reforçada por diversos motivos. Analisemos detalhadamente.

Afirmamos aquando da análise doutrinal do rendimento real que pensávamos que a opinião generalizada acerca do mesmo tem vindo a confundir dois campos distintos de situações: a definição de rendimento real e a forma de o determinar.

Ora, em relação ao primeiro problema, ao rendimento real em si mesmo, entendemos que este será um objetivo que tem subjacente a intenção de tributar o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes, pois só este refletirá a capacidade contributiva dos mesmos. Julgamos que rendimento real deverá significar apenas o rendimento que determinado contribuinte auferiu num determinado período temporal, aquele que “a fábrica deu”<sup>96</sup>, o verdadeiramente alcançado, o efetivamente verificado. Só assim fará sentido afirmar que “tributar o rendimento real significa atingir a matéria colectável realmente auferida pelo contribuinte”<sup>97</sup>.

Ora, tendo este como objetivo alcançar a capacidade contributiva e operar como limite ao arbítrio na tributação, pensamos que ao conceito do mesmo não se deverão associar as formas de o determinar, nomeadamente distinguindo dois tipos de rendimento – efetivo e presumido – dentro de um conceito geral de rendimento real.

Qualificar como rendimento real o rendimento apurado com base na contabilidade dos contribuintes ou com base em presunções, será confundir o objeto da tributação com o meio de o apurar. Contabilidade e presunções reportam-se à forma, ao plano técnico, procedimental, enquanto rendimento real faz apelo a um plano principiológico.

---

<sup>95</sup> Cfr. José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A reforma ...*, op. cit., p. 114 e, do mesmo autor *Lições ...*, op. cit., p. 307..

<sup>96</sup> Cfr. José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições ...*, op. cit., p. 307.

<sup>97</sup> Cfr. José Xavier de BASTO, “O princípio...”, op. cit., p. 9.

Para defender o nosso entendimento poderemos apresentar diferentes argumentos.

Desde logo, se atendermos ao facto de a interpretação consistir num meio para averiguar qual o significado relevante entre os significados abstratamente admissíveis e reconhecíveis pelos destinatários que melhor se adegue à circunstância na qual a consagração do mesmo foi feita e recebida<sup>98</sup>, parece-nos que outro entendimento não poderia ser possível que não o de compreender o rendimento real como aquele rendimento que o contribuinte obteve, de facto. E isto porque tal preceito não remete ou indica, *per se*, para aspetos técnicos e procedimentais.

Por outro lado, visando o modelo de tributação do rendimento real opor-se ao modelo de tributação de rendimento normal, importa refletir acerca do objetivo deste último. O âmago da tributação do rendimento normal centra-se no facto de a tributação não revelar a concreta situação do contribuinte, não importando a forma como se tributa o mesmo ou como este é determinado. Como tal, sendo a preocupação de tributar o rendimento real oposta aos resultados da tributação do rendimento normal, então esta preocupar-se-á apenas com a finalidade, o resultado material após a tributação. Os métodos de o determinar são meramente acessórios e instrumentais e, consequentemente, não deverão integrar a definição de tal conceito.

Noutro sentido, o princípio não deverá ser condicionado por aquilo que, na prática, os intérpretes têm vindo a fazer do mesmo. Apesar de esta ser importante, a mesma não é vinculativa e deve ser objeto de um estudo imparcial, que a questione e que verifique se, à luz daquilo que foi consagrado pelo legislador constitucional, seria aquele o sentido e a interpretação que este queria que se fizesse do mesmo.

Depois, entendemos que a abordagem da doutrina peca por não definir o rendimento real e não o distinguir da forma de o determinar. Esta assume como rendimento real, em primeira linha, o rendimento determinado com base na contabilidade, mas porque a contabilidade não permite alcançar o rendimento real, então admite uma outra linha de conceção deste rendimento: o rendimento apurado com recurso a presunções. Há uma certa confusão de conceitos: como é que o rendimento

---

<sup>98</sup> Este entendimento acerca da interpretação é apresentado por Carlos Ferreira de ALMEIDA, *Texto e enunciado na teoria do negócio jurídico*, vol. I, Coimbra, Almedina, 1992, p. 154.

real é aquele que é apurado com base na contabilidade e ainda assim não permite determinar o rendimento real?

Mais, não poderá ser a forma de determinar o rendimento a preencher o conteúdo de um princípio que vinculará a sua própria forma de determinar. Isto é, não se poderá aceitar que o meio de alcançar um resultado constitua a própria definição do resultado, já que o meio deverá estar ao serviço da finalidade que visa obter. Será, assim, a finalidade a determinar o conteúdo do preceito.

Neste domínio, julgamos que confundir o objetivo de tributação (o rendimento real) e o meio de o determinar (contabilidade e presunções) mais não é do que condicionar o resultado final e material da tributação, tornando-o viciado à partida. Parece, à luz do entendimento da doutrina, que o legislador o que pretendeu foi estabelecer que a tributação deve assentar no rendimento apurado com base na contabilidade ou com base em presunções, ao invés de pretender estabelecer um rendimento que deverá ser alcançado e sobre o qual a tributação deve incidir, pois é este que melhor expressará a capacidade contributiva dos contribuintes.

Depois, parece-nos que tal modelo não visa determinar o modo ou a forma de determinar o rendimento, mas visa apenas vincular os intérpretes e aplicadores do Direito num objetivo máximo: o de assentar a tributação no rendimento efetivo dos contribuintes, enquanto expressão da sua capacidade contributiva.

Como tal, defendemos que este modelo não vincula diretamente quanto ao modo ou forma, mas apenas quanto à finalidade, ao resultado material da tributação.

Em consequência do exposto, e apesar de consideramos que a contabilidade e as presunções são importantes métodos na determinação do rendimento, entendemos que os mesmos não se poderão confundir com o rendimento real, pelo que a terminologia e a exposição que a doutrina faz acerca deste princípio não é feliz.

Sugerimos, portanto, uma nova formulação acerca do rendimento real.

Rendimento real como o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes, rendimento alcançado, auferido.

Acerca dos conceitos de rendimento real efetivo e rendimento real presumido, também não poderemos deixar de tecer sérias objeções.

A primeira, como facilmente se compreenderá reporta-se ao facto de a forma de apurar o rendimento não dever fazer apelo ao princípio do rendimento real.

Depois, rejeitamos também a articulação de rendimento real com rendimentos efetivos e presumidos porque traz uma enorme indefinição ao conceito de rendimento real e tal não é desejável, já que pode encerrar mais problemas do que aqueles que pretende solucionar. Deste modo, a abordagem ao conceito de rendimento real de acordo com estas duas aceções causará uma maior complexidade e menor fluidez a um conceito já por si problemático. Senão vejamos.

No que diz respeito ao rendimento real efetivo, julgamos que a aceção em causa pode ser mesmo enganadora e falaciosa<sup>99</sup>, e isto facilmente se perceberá tendo em conta o convencionalismo que subjaz ao cálculo do rendimento com base na contabilidade do contribuinte, e muitas vezes a falta de conhecimento das regras aplicáveis, ou a sua errada aplicação. Todos estes fatores fazem com que este rendimento nem sempre corresponda ao rendimento efetivamente obtido, pelo que associar a tributação do rendimento real ao rendimento apurado com base na contabilidade poderá desvirtuar o sentido de rendimento real<sup>100</sup>.

Mais acresce que da análise apresentada ficou implícito que, para que o rendimento declarado possa ser considerado como rendimento efetivamente obtido necessita de uma auditoria, motivo pelo qual só depois de verificado e comprovado é que se poderá afirmar que determinado rendimento é o rendimento que foi efetivamente alcançado pelo contribuinte. Por este motivo, e atenta a impossibilidade de comprovação de todas as declarações dos contribuintes por parte da Administração, a terminologia “rendimento real efetivo” poderá desvirtuar o sentido do rendimento em

---

<sup>99</sup> Leiam-se, neste sentido, Franco GALLO, “Il dilemma...”, *op. cit.*, pp. 310 e 313; João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, *op. cit.*, p. 25 e José CASALTA NABAIS, “O Quadro...”, *op. cit.*, p. 358 e ss. Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição...*, *op. cit.*, p. 227 afirmam que a Constituição assume de forma mitigada o objetivo de tributar rendimentos reais e, na prática, o que se observa é que a tributação se tem afastado desse objetivo.

<sup>100</sup> Este ponto de vista é também apresentado por João Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 26 e ss, defendendo o autor que “rendimento real deverá significar unicamente rendimento efectivamente obtido, sem a vulgar associação (ou mesmo confusão) com o rendimento determinado com base em elementos de teor declarativo e contabilístico”. Como prova do facto de os rendimentos apresentados nem sempre refletirem os rendimentos obtidos pelos agentes económicos, pode referir-se, desde logo, a existência, na maioria das empresas, de duas contabilidades, uma para uso interno e outra para efeitos fiscais, com base qual deverá ser apurado o rendimento (real?) e, consequentemente, o imposto devido; a este poderá ser acrescido um outro indício desta não coincidência entre os rendimentos reais e a contabilidade: o facto de muitas empresas, apesar de apresentarem prejuízos durante anos consecutivos, continuarem a sua atividade económica; Também neste sentido, Mario LECCISOTTI, “Introduzioni”, ..., *op. cit.*, p. 5. Acerca dos problemas da contabilidade, pode ler-se também J. L. SALDANHA SANCHES, “Problemas Jurídicos da Contabilidade (O Direito Contabilístico e as suas Fontes)”, in AAVV, *Ab Uno ad Omnes - 75 Anos da Coimbra Editora*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998, pp. 469 a 481.

causa, que poderá não ser o efetivamente obtido pelo contribuinte, mas aquele que consta apenas da sua contabilidade. A favor deste entendimento Rogério Fernandes Ferreira, refere que na declaração e registos do contribuinte o que se pretende apurar é o rendimento real “normalizado”<sup>101</sup> e não o rendimento real.

Ainda que assim não se entenda, terá sempre que concordar-se com o facto de este termo ser redundante, uma vez que rendimento real significará o rendimento efetivamente obtido, sendo certo que os conceitos “real” e “efetivo” são muitas vezes utilizados indistintamente, como forma de traduzir a mesma realidade<sup>102</sup>.

Todavia, poder-se-á entender que a legitimidade do conceito se deve sobretudo ao motivo que esteve na sua origem, o qual está inteiramente relacionado com a preocupação de distanciar o princípio do rendimento real como tradicionalmente era aferido de um novo conceito que surgiu e que perspetiva o rendimento real de uma outra forma - falamos do princípio do rendimento real presumido<sup>103</sup>.

No que a esta aceção de rendimento real presumido diz respeito, não poderemos deixar de mencionar o facto de não se poder rejeitar em absoluto que o mesmo encerre em si uma contradição, uma vez que, atenta a dicotomia rendimento normal e rendimento real, estes são rendimentos opostos<sup>104</sup>. Este argumento é também defendido no seio da doutrina, tendo João Sérgio Ribeiro afirmado que constitui “um desafio à lógica admitir um rendimento híbrido que participe simultaneamente das duas categorias. Isto é, que seja simultaneamente real e presumido”<sup>105</sup>.

Em relação ao entendimento de acordo com o qual o rendimento real presumido é ainda um rendimento real porque atende à situação do contribuinte, poder-se-á questionar se não há uma certa confusão entre normalização e rendimento presumido, uma vez que, e apesar de a normalização fazer implicitamente uso de presunções, não é

---

<sup>101</sup> Cfr. Rogério Fernandes FERREIRA, “A reflexão ...”, *op. cit.*, pp. 323.

<sup>102</sup> São exemplos desta utilização indistinta José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 9; Franco GALLO, “Il dilemma...”, *op. cit.*, pp. 309 a 329 e Giuseppe DALLERA, “Reddito normale...”, *op. cit.*, pp. 53 a 76.

<sup>103</sup> Esta explicação é-nos dada por Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, p. 31. O autor diz mesmo que a discussão em torno dos princípios do rendimento real e do rendimento normal se deverá centrar sobretudo na discussão do rendimento normal presumido, porque é esse a questão central do problema, na medida em que poderá tender para uma maior aproximação ao rendimento normal, tal como demonstraremos.

<sup>104</sup> De facto, a doutrina tem vindo a fazer corresponder o rendimento normal ao rendimento presumido. Leia-se, neste sentido, Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, p. 31, nota de rodapé n.º 28.

<sup>105</sup> *Idem*, p. 32.

bastante para que em causa estejam rendimentos presumidos, já que poderemos só estar perante rendimento presumido se o mesmo for determinado, na sua totalidade, ou em parte substancial, com recurso a presunções<sup>106</sup>. Num segundo momento também não poderemos concordar totalmente com afirmação de acordo com a qual o rendimento real presumido é um rendimento real porque faz apelo à situação concreta dos sujeitos passivos, uma vez que este facto não é uma característica exclusiva do rendimento real, de tal modo que se possa concluir que estamos perante rendimento real sempre que a situação do contribuinte for tida em conta.

Pelo exposto, sugerimos um corte com tal terminologia.

Na presente dissertação, quando nos referirmos ao rendimento apurado com base na contabilidade dos contribuintes, utilizaremos a expressão “rendimento apurados com base na contabilidade dos contribuintes”, ou “avaliação direta”.

Quando pretendermos referir ao rendimento apurados com base em presunções ou elementos de que a Administração disponha, utilizaremos a expressão “avaliação indireta”.

“Rendimento real” será utilizado enquanto expressão de rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

Com esta terminologia, pensamos superar não só a confusão entre o rendimento real e as formas de o apurar, como também o carácter falacioso dos conceitos empregues pela doutrina, e adotamos uma terminologia ajustada àquela que é empregue pelo legislador ordinário<sup>107</sup>.

Esta será, por conseguinte, a terminologia por nós seguida na presente dissertação.

## **§ CONCLUSÕES PARCIAIS**

---

<sup>106</sup> De acordo com a nossa opinião, *idem*, pp. 33 e 34. O autor refere ainda que se as normalizações constarem das regras da contabilidade não serão suficientes para transformar um rendimento num rendimento presumido, pelo que o mesmo estará ainda no âmbito do rendimento real.

<sup>107</sup> Neste sentido, leia-se o art. 81.º da LGT.

De tudo quanto foi exposto no presente capítulo, facilmente se denota que o modelo de tributação do rendimento real, ao ser analisado comparativamente ao modelo de tributação do rendimento normal, terá como preocupação última tributar o rendimento que melhor expresse a capacidade contributiva dos contribuintes.

Por conseguinte, este modelo de tributação deve visar sempre a descoberta da variedade material, motivo pelo qual nos parece, desde já, que a forma de determinação do rendimento deve assegurar a maior aproximação ao mesmo.

Mas será que o rendimento efetivamente obtido é alcançável? Será este determinável? Em que medida as formas de determinação da matéria tributável podem condicionar o cumprimento do princípio? Estas serão algumas das questões às quais pretendemos dar resposta na PARTE III da presente dissertação. Todavia, para o desenvolvimento das mesmas, será necessário refletir o princípio que consagra este modelo de tributação no nosso ordenamento jurídico, pois só com base na análise deste é que se poderá apreender todos os condicionalismos nos quais o mesmo se desenrola e as respetivas implicações.





## **PARTE II**

# **PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL**

Nas páginas que antecederam traçamos uma exposição do modelo de tributação do rendimento real desprendida de uma interpretação que fizesse apelo ao nosso sistema tributário.

Nas páginas que se seguem pretendemos fazer uma reflexão do rendimento real num outro contexto, desta feita já não em abstrato, mas no âmbito da norma que o consagra.

Nesta sede, apelaremos já ao modelo de tributação estabelecido pelo legislador constitucional – debruçar-nos-emos sobre o prescrito no art. 104.º, n.º 2 da CRP para, na PARTE III, centrarmos as atenções no papel que, no seio do nosso sistema tributário, lhe é conferido.

Dividimos a presente parte em três capítulos.

O primeiro é relativo à génese e motivos que estiveram na base da sua consagração constitucional.

O segundo reporta-se à análise do tipo de norma em causa e respetiva qualificação, distinguindo para tal as normas quanto à sua natureza – normas-regra e normas-princípio – porque só com base nesta poderemos determinar qual o alcance do seu conteúdo, o que permite e o que proíbe tal preceito.

No capítulo terceiro abordaremos o âmbito subjetivo de aplicação do princípio em causa.



# CAPÍTULO 1

## GÉNESE DO PRINCÍPIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL PORTUGUÊS

### 1.1. CONSAGRAÇÃO CONSTITUCIONAL

Toda a reforma legislativa, fiscal ou não, poderá ser considerada como um processo estruturado, movido por um sentimento de insatisfação em relação ao sistema vigente, que procura introduzir ajustamentos e aperfeiçoamentos no ordenamento jurídico, com o objetivo de adotar uma nova matriz de imposição, atendendo à evolução dos princípios vigentes<sup>108</sup>.

Ora, traduzindo então a reforma um esforço de remodelar globalmente um sistema, com vista a torná-lo mais adequado e justo, deverá ter sempre em conta os imperativos de justiça, equidade e transparência que norteiam qualquer mudança legislativa. A reforma de 1958/1965, vulgarmente designada de reforma dos anos 70, figura bem este enquadramento<sup>109</sup>.

Atendendo aos princípios de equidade e justiça, a tributação com base no rendimento real é uma preocupação antiga, na medida em que os valores reais são vistos como os melhores indicadores da capacidade contributiva dos contribuintes e, desta feita, a base mais conveniente para uma equitativa repartição do imposto.

---

<sup>108</sup> Neste sentido, Maria Eduarda AZEVEDO, “As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 425, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Jan-Jun 2010, p. 9.

<sup>109</sup> Leia-se o preâmbulo do Código da Contribuição Industrial, o qual demonstra bem estes objetivos.

Sucedee, contudo, que a sua implementação sempre foi adiada, o que facilmente se justifica se tivermos em conta as vantagens apontadas, ao longo de décadas, ao modelo de tributação do rendimento normal. Estas vantagens prendiam-se não só com uma maior simplicidade na determinação da matéria tributável, assumindo-se, por isso mesmo, como uma prática mais realista, mas sobretudo com uma maior garantia de que o Estado não ficaria prejudicado por declarações fraudulentas sobre elementos inverificáveis que, em consequência, o privassem do seu direito ao imposto<sup>110</sup>. Um outro motivo que esteve na base da adoção de rendimentos normais no esquema da tributação, foi o facto de o legislador entender que os valores reais não seriam, em regra, atingíveis pelo imposto, atendendo quer ao grau de dificuldade de os determinar, quer à impreparação e incapacidade da Administração para fiscalizar as escritas de todas as empresas, bem como ao facto de a generalidade destas não estar preparada para cumprir com as obrigações acessórias que a determinação do rendimento real implica. Por fim, as exigências de regeneração financeira tornavam demasiado arriscado o recurso à tributação do rendimento real, uma vez que, com a tributação do rendimento normal, o Estado sabia, *a priori*, qual o montante de impostos que iria arrecadar, podendo condicionar as taxas em função das suas necessidades de regeneração financeira.

Perante esta contextualização, que parece ser adversa à adoção do princípio da tributação do rendimento real, cumpre agora esclarecer em que contexto ganhou ênfase tal princípio e qual o seu fundamento.

À data da reforma de 1958/1965, o sistema fiscal era composto por um sistema de impostos parcelares - contribuição predial, contribuição industrial, imposto profissional e imposto sobre a aplicação de capitais - e um imposto complementar sobre o rendimento. Os impostos parcelares indiciam geralmente não sobre o rendimento que os contribuintes tinham obtido, mas sim sobre o rendimento que presumivelmente viriam a obter, incidindo sobre o rendimento normal dos contribuintes. Nesta sede, o

---

<sup>110</sup> Esta referência prende-se com a ideia, muito desenvolvida até à reforma dos anos 70, de que o Estado não devia ser solidário nem ficar prejudicado com os prejuízos resultantes de uma gestão que não orienta nem fiscaliza, isto é, o Estado não poderia ficar prejudicado porque determinadas empresas não alcançavam os lucros que outras empresas, nas mesmas condições, conseguiam alcançar e até, por vezes, superar. Acresce ainda que se julgava que tributar os que mais se esforçam e mais ganham em favor dos menos capazes era desadequado, como também o seria tributar os sinceros confessores da verdade fiscal em benefício dos defraudadores. As vantagens do modelo de tributação do rendimento normal foram já desenvolvidas na exposição apresentada no capítulo 2 da Parte I desta dissertação.

imposto complementar tinha uma especial relevância uma vez que era o único que atendia à concreta situação do contribuinte e fazia apelo à sua capacidade contributiva<sup>111</sup>. Dúvidas não restarão, portanto, de que ficava posto em causa o princípio da igualdade tributária, princípio basilar de todo o sistema fiscal.

Foi neste contexto, e visando uma mudança do paradigma da tributação que surgiu a aclamada “Reforma dos Anos Sessenta”<sup>112</sup>. Tinha como objetivos centrais garantir uma maior justiça social, mediante a implementação dos princípios da legalidade e da juridicidade ao sistema fiscal; introduzir métodos de apuramento do rendimento real como forma de limitar a discricionariedade; visava evitar a fraude fiscal; aumentar as garantias dos contribuintes; criar uma relação de maior confiança entre a Administração fiscal e estes e ainda adaptar o sistema fiscal às necessidades de desenvolvimento económico do país, estimulando esse mesmo desenvolvimento.

Apesar de todos estes objetivos corresponderem a importantes desenvolvimentos no sistema fiscal, e todos eles serem dotados em si mesmo de especial relevância e aos quais advêm consequências determinadas, apenas nos iremos debruçar sobre um destes: a tributação das empresas com base no rendimento real, o qual foi elevado ao nível

---

<sup>111</sup> Nas palavras de José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A reforma ...*, op. cit., p. 12, “[c]omo só a totalidade do rendimento nos dá ou nos permite tomar em conta a situação económica da pessoa tributada, e o rendimento desta pode provir de mais de que uma fonte, é claro que os impostos parcelares abstraíam da pessoa do contribuinte, sendo por isso, impostos reais; enquanto o imposto complementar, recaindo sobre o rendimento global, procurava atender às condições em que o contribuinte vivia, ao maior ou menor bem-estar e desafogo que a riqueza lhe propiciava”. Como vantagens dos impostos parcelares poder-se-ão indicar a possibilidade de adequar as modalidades de tributação à natureza dos rendimentos tributáveis, de modo a que onere mais os rendimentos do capital do que os rendimentos do trabalho e por outro lado, permitir ainda evitar a penalização dos titulares de rendimentos que a administração pode conhecer com maior precisão (os assalariados), em comparação com os rendimentos não tão facilmente apuráveis.

<sup>112</sup> A reforma surge numa época em que as empresas portuguesas se tinham expandido e apurado as suas técnicas de contabilidade, tornando-as regulares e suficientemente uniformes, facilitando um controlo mais eficaz das mesmas; a situação financeira do país era desafogada, pelo que era permitida a definição de soluções relativamente estáveis e não condicionadas por necessidades de ocasião; a publicação de diplomas dispersos, que por inúmeras vezes alteraram os regimes tributários, marcava um complexo sistema tributário; acresce que o imposto sobre os lucros extraordinários de guerra incidia sobre rendimentos presumidos, tomando-os como normais e exigia um difícil apuramento da matéria coletável, deteriorando as relações entre contribuintes e Administração fiscal; verificou-se ainda, nesse período, em diversos países, uma tentativa de determinar as suas riquezas efetivas (particular e pública), pelo que os Estados procuraram aperfeiçoar a sua legislação, reestruturando os impostos na base do rendimento real; com a crescente liberalização do comércio internacional e integração económica, surgiu a necessidade de garantir que a capacidade de concorrência da produção nacional nos mercados externos não fosse indevidamente agravada nas recessões. A contextualização da reforma dos anos 70 é feita, entre outros, por Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A reforma...*, op. cit., pp. 9 a 44, Pedro Soares MARTINEZ, *Direito ...*, op. cit., pp. 519 a 527 e Maria Eduarda AZEVEDO, “As reformas...”, op. cit., pp. 24 a 32.

constitucional em 1976<sup>113</sup>, e que, ainda nos dias de hoje tem um elevado impacto no sistema fiscal.

Antevendo logo no momento da sua consagração as dificuldades a que o princípio conduziria, foram colocadas várias questões acerca da possibilidade de se colocar em prática a tributação do rendimento real. Esclarecemos as questões e indicaremos as respostas apontadas pelos responsáveis da reforma.

A questão mais pertinente - e que não perdeu, ainda hoje, o seu sentido - foi a de saber se seria possível alcançar a pretensão do legislador e determinar, com algum grau de exatidão, o rendimento que os contribuintes tinham obtido nos diferentes ramos económicos. A resposta a esta questão não desconsiderou uma análise ao tecido empresarial português que, apesar de ser constituído sobretudo por pequenas empresas ligadas à agricultura, as que tinham maior importância eram as grandes e médias empresas, já que era destas que derivava a maioria dos rendimentos e eram estas que contratavam mais de metade dos trabalhadores. Entendendo que a melhor forma de determinar o rendimento real seria recorrendo elementos de teor contabilístico, pressupôs o legislador que as empresas tinham uma contabilidade mais rigorosa e atualizada à medida que a sua dimensão aumentasse, admitindo, contudo, que as pequenas empresas, em regra, não tinham escrita ou registos contabilísticos, ou quando tinham, tinham-nos de forma muito rudimentar, uma vez que o rigor e a existência de contabilidade fidedigna estavam dependentes de diversos fatores, desde logo, o volume de negócios e a forma de constituição da empresa. Ora, tomando em consideração que eram as médias e grandes empresas que detinham maior importância, entendeu o legislador que, perante o nosso tecido empresarial, existia um “largo campo” para aplicação da tributação do rendimento real<sup>114</sup>.

Uma segunda questão trazia à colação o carácter real de grande parte dos impostos que, por isso mesmo, não atendia à situação concreta do contribuinte<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> A Constituição de 1976 preceituava, no seu art. 107.º, n.º 2 que “a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, previsão essa que, aliás, é a que consta atualmente no art. 104.º, n.º 2 da Constituição.

<sup>114</sup> Esta análise é feita por José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A reforma ..., op. cit.*, pp. 17 e 18, o qual presidiu à Comissão de Estudo e Aperfeiçoamento e à Comissão de Reforma, responsável pelo desenvolvimento da reforma fiscal de 1958/1965.

<sup>115</sup> Tal como na reforma de 1929 em que os impostos parcelares não tinham como preocupação atingir a globalidade do rendimento de cada contribuinte, mas antes o rendimento que advinha de determinada proveniência – decorre daqui a sua natureza de impostos reais e não pessoais. Tendo em conta esta problemática, era ainda discutido se o imposto deveria ser único ou se se deveria manter o conjunto de impostos parcelares. Entendia-se que o imposto direto único se abstraía da origem dos rendimentos e a taxa a aplicar aos

Pretendendo assentar a tributação na situação concreta dos contribuintes, a solução passou, mais uma vez, pela implementação do imposto complementar, tendo sido concedidas algumas isenções, nomeadamente, relativas ao mínimo de existência, e desagravando os rendimentos de trabalho que não o excedessem em muito.

## **1.2. CONTRA-REFORMA FISCAL**

Apesar de a reforma levada a cabo ter sempre como preocupação a sua verdadeira aplicação, primando pela prescrição de medidas que fossem perfeitamente executáveis, rapidamente se chegou à conclusão que o facto de a reforma ser exequível não significou que a mesma fosse executada nos termos por ela prescritos.

Referimo-nos, desde logo, e porque este é o aspeto que mais nos diz respeito, ao objetivo de fazer incidir a tributação sobre o rendimento real, o qual ficou aquém das expectativas traçadas. E esse facto deveu-se às importantes reformas que se deveriam ter verificado na Administração. Por um lado, na postura desta para com os contribuintes, na exata medida em que este tipo de tributação exigiria uma multiplicidade de contactos entre os dois; por outro, na responsabilidade que sobre esta recaía, exigindo-se a investigação e a comprovação de todas as declarações que lhe fossem apresentadas.

Com este tipo de fiscalização, a Administração conseguiria não só descobrir inúmeras fraudes, como evitaria que outras tantas se cometessem. No entanto, este controlo não chegou a ser cumprido, e apenas uma pequena parte dos contribuintes viu a sua escrita examinada, o que colocou em causa os objetivos da reforma fiscal. Na base deste incumprimento, e entre inúmeras razões, poderá estar o número elevado de

---

rendimentos derivados do trabalho, dos rendimentos empresariais e dos lucros seria a mesma, existindo, contudo, interesse em que a taxa a aplicar a cada um dos diferentes tipos de rendimento fosse diferente (desde logo porque o grau de certeza difere consoante a natureza do rendimento em causa e a melhor forma de corrigir essa margem de erro poderá passar pelo agravamento da taxa dos rendimentos cuja avaliação se considerará mais afastada da realidade; por outro lado, os rendimentos do trabalho poderão merecer uma taxa mais favorável que os rendimentos decorrentes de juros, por exemplo). Acresce ainda que se o imposto fosse único, o Estado obteria mais receita, mas por outro lado, os contribuintes sentiriam mais o agravamento quando a contribuição se concentrasse num só imposto do que se repartisse por vários, o que seria um estímulo à fraude fiscal. Assim, a reforma manteve o regime dos impostos parcelares, prevendo a existência de seis impostos: o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto sobre a contribuição predial, o imposto sobre a contribuição industrial, o imposto profissional, os profissionais livres e o imposto sobre a aplicação de capitais. Eram assim seis os impostos que vigoravam com a reforma dos anos 70: cinco sobre os rendimentos, e um sobre as mais-valias. Sobre esta matéria leia-se, por todos, Paulo de Pitta e CUNHA, *A reforma fiscal*, Lisboa, Publicações Dom Quixote, 1989, pp. 19 e ss.



pequenas e médias empresas às quais não se poderiam fazer exigências em matéria de organização de escrita.

O legislador entendeu que, face aos préstimos que a reforma importaria, seria possível proceder a alterações na estrutura e técnicas administrativas das empresas portuguesas. Neste sentido, e face às possíveis alterações que poderiam surgir, o legislador confiou nos contribuintes, que julgava estarem interessados no bom funcionamento de um novo método de tributar, baseado no rendimento real e já não em presunções, pelo que, tendo em conta os seus interesses, estes deveriam afastar-se dos caminhos da fraude e, deste modo, dariam a conhecer a sua verdadeira situação económica, dando ainda a sua esclarecida e leal colaboração, e desta forma contribuir para o desenvolvimento económico do país e a implementação da tributação de acordo com o rendimento real.

No entanto, tal não se verificou.

A reforma de 1958/1965 foi vítima de duas contra-reformas, uma de âmbito administrativo, quanto à sua execução e de carácter vasto e persistente, e outra de âmbito legislativo, decorrente da publicação de diversos diplomas que levaram à negação dos objetivos que estiveram na base da reforma fiscal.

Relativamente à primeira contra-reforma não poderemos deixar de mencionar que, e apesar de facilmente ser perceptível a necessidade de reorganizar os serviços de fiscalização tributária, bem como disciplinar a profissão dos técnicos oficiais de contas, o que é certo é que a estrutura administrativa se mostrou deficiente em diversos campos, pelo desconhecimento ou mau entendimento das novas regras, ou pela reação dos funcionários aos princípios nelas contidos<sup>116</sup>.

---

<sup>116</sup> De facto, exigia-se que a direção da execução da reforma fosse confiada a um corpo de funcionários que conhecesse toda a amplitude da mesma; exigia-se a reorganização dos serviços de fiscalização de modo que procedessem à correta apreciação da escrita das empresas; exigia-se que as repartições fossem ainda dotadas de um acréscimo do número de funcionários, atento o elevado e complexo leque de tarefas que resultava da reforma; exigia-se que se procedesse à publicação de providências complementares previstas nos diversos códigos e que se promovesse uma consciencialização dos contribuintes acerca dos objetivos da reforma. No entanto, na prática, os serviços da Administração não se encontravam preparados para as tarefas que lhe foram atribuídas, nem para as que lhe viriam a ser cometidas, e as matérias coletáveis voltaram a ficar desatualizadas, correspondendo muitas vezes, a meras ficções; por outro lado, os contactos entre a Administração e os contribuintes tornaram-se não só numerosos, como difíceis, desde logo, em virtude da dificuldade no preenchimento de declarações; impunha-se ainda, inevitavelmente, ao contribuinte um acréscimo considerável de despesas de procuradoria, por não lhe ser acessível pessoalmente o preenchimento dos respetivos modelos legais. Todas estas implicações a nível administrativo e repercussões nas empresas dificultaram em muito que a reforma colhesse os frutos pretendidos.

Por outro lado, e atendendo às dificuldades encontradas, no imposto sobre a contribuição industrial nunca se tomou como verdadeiramente possível conhecer o lucro real da maior parte das empresas e explorações agrícolas, desde logo, pela falta generalizada de registos e contabilidade. Uma vez que apenas uma minoria de empresas, com uma dimensão já elevada, possuía contabilidade, só em relação a essas é que se poderia pensar em conhecer o seu rendimento.

Desta forma, a determinação do rendimento das empresas que detinham registos e contabilidade e das que não detinham os mesmos, não poderia ser feita com o mesmo grau de exatidão e aproximação à realidade: nas primeiras, poder-se-ia tributar atendendo ao rendimento efetivamente obtido, enquanto os segundos ficavam sujeitos à tributação de acordo com o rendimento presumido, cuja determinação obrigava a atender a diversos elementos que permitissem apurar os rendimentos que as empresas possivelmente teriam obtido. Neste sentido, foram criados três tipos de contribuintes na contribuição industrial, designados pelos grupos A, B e C, os quais correspondiam, respetivamente, às grandes, pequenas e médias empresas. O primeiro grupo seria tributado de acordo com o rendimento efetivamente obtido, o segundo com os lucros presumivelmente obtidos e as pequenas empresas, face à falta de registos, seriam tributadas de acordo com o rendimento que poderiam ter obtido em condições normais<sup>117</sup>. Pretendia-se que o imposto incidisse sobre o mesmo rendimento em todos os casos, ficando a distinção sobretudo relacionada com o grau de confiança oferecida pelo método de apuramento dos resultados.

Ora, atenta esta distinção de tributação e modos de tributação entre os diferentes tipos de empresas na contribuição industrial, a reforma viu-se desvirtuada e permitiu-se, desde logo, um certo afastamento à tributação baseada no rendimento real<sup>118</sup>. Como consequência, a fuga aos impostos tornou-se uma crescente, elevando o número de

---

<sup>117</sup> Leia-se o art. 6.º do Código da Contribuição Industrial que prescrevia o seguinte: “na contribuição industrial haverá três grupos: 1.º o grupo A, com tributação incidente nos lucros efetivamente obtidos pelos contribuintes, e determinados através da sua contabilidade; 2.º o grupo B, com tributação sobre os lucros que presumivelmente os contribuintes obtiveram; 3.º o grupo C, com tributação baseada nos lucros que os contribuintes normalmente podiam ter obtido”. Discordamos, contudo, com tal terminologia, como expusemos no capítulo 2 da PARTE I. De acordo com a nossa posição, os termos empregues no CCI não são felizes, devendo entender-se que o Grupo A seria tributado de acordo com a contabilidade; o Grupo B com base na avaliação indireta e o Grupo C com recurso ao rendimento normal.

<sup>118</sup> Leia-se a análise feita por J. A. R. Martins BARREIROS, Manuel A. Costa TEIXEIRA e Henrique Quintino FERREIRA, *Código da Contribuição Industrial: comentado e anotado*, Lisboa, Rei dos Livros, 1984, pp. 89 e 90.

situações de desajustamentos entre as fontes reais de rendimento e as previstas no sistema fiscal. Atendendo a este fator, ao qual acrescem as dificuldades financeiras do Estado, a tributação indireta ganhou cada vez mais peso, adaptando-se às “anomalias das economias paralelas” e, “através do crescimento dos impostos indirectos, foram-se perdendo as ilusões noutros tempos acumuladas quanto à personalização dos impostos como instrumento de justiça”<sup>119</sup>.

Como forma de solucionar o problema, foram adotadas três medidas que permitiram uma desvirtuação dos objetivos da reforma, uma vez que não foram seguidas dos objetivos pretendidos.

A primeira das medidas, que consagrou três regimes distintos de tributação em função do tipo de empresa em causa, contendeu com os princípios da tributação do rendimento real, já que contrariava todos os princípios da reforma: ao permitir a tributação dos contribuintes do grupo A pelo rendimento presumido, nos casos em que era impossível, em face da escrita, averiguar o seu rendimento efetivo, mas ainda no caso de surgissem fundadas dúvidas sobre se os resultados da escrita correspondem à realidade, admitia-se que fosse a Administração a decidir, sem contestação possível do contribuinte, se o rendimento haveria de ser determinado de acordo com a contabilidade, ou haveria de ser presumido pela comissão de fixação de rendimentos.

Como agravante dos problemas já existentes, e nova marca do afastamento dos desígnios da reforma, verificou-se uma situação de privilégio aos contribuintes mais ricos, uma vez que, sendo estes tributados de acordo com a sua contabilidade, e face à incapacidade da Administração comprovar o rendimento declarado, estes seriam tributados de acordo com o rendimento que declaravam e que se poderia distanciar do rendimento efetivo. Para colmatar tal falha, agravavam-se as taxas dos impostos, garantindo assim uma compensação dos prejuízos causados pela fraude e evasão fiscal<sup>120</sup>.

Por fim, admitindo o papel fulcral da investigação e comprovação da contabilidade apresentada, e tendo ainda em vista combater a fraude e evasão fiscal, foi determinado que pelo menos uma vez de cinco em cinco anos se procederia a um exame à escrita de cada contribuinte. No entanto, a Administração não cumpriu tal previsão e

---

<sup>119</sup> Cfr. Pedro Soares MARTINEZ, *Direito fiscal*, op. cit., p. 527.

<sup>120</sup> Neste sentido, Rogério Fernandes FERREIRA, *A tributação ...*, op. cit., p. 33.

findos os cinco anos apenas uma reduzida percentagem de contribuintes tinha tido a sua escrita inspecionada. Este é um dos aspetos mais flagrantes da contra-reforma administrativa e que, ainda hoje, assume grande pertinência no nosso sistema fiscal.

Em consequência de todos estes desvios, e nas palavras de Maria Eduarda Azevedo, o sistema tributário viu-se, por força da ação do legislador, por culpa da Administração fiscal e benevolência dos Tribunais Tributários, “em um retorcido e amorfo complexo de regras jurídicas, caracterizado essencialmente pelo regresso à tributação dos rendimentos normais e ao arbítrio”<sup>121</sup>.

A reforma dos anos setenta, bem visto está, abriu um período de convivência de tributação dualista entre a tributação do rendimento apurado com base na contabilidade dos contribuintes e o rendimento apurado com recurso à avaliação indireta, e da qual resultou um percurso sinuoso, não tendo escapado a importantes contra-reformas, marcadas pelos desvios e entorses que conduziram à desatualização das intenções originais.

Espelhando e tomando como facto assente as dificuldades decorrentes da determinação do rendimento real, reforçava-se no ponto 7 do relatório do Código da Contribuição Industrial a esperança de que a dicotomia entre os regimes, que afirmava ser mais aparente do que real, não conduzisse a distorções indesejáveis, nem funcionasse em detrimento do contribuinte médio, ao qual se reconhecia o direito de optar pela tributação com recurso à contabilidade caso entendesse que estava a ser injustamente atingido pelo exagero das presunções feitas em relação ao seu rendimento.

Conclui o responsável pela reforma de 1958/1965 que “contra-reforma legislativa incidiu, como se vê, em pontos essenciais do sistema tributário. Tão essenciais, que este ficou, não apenas abalado, mas em grande parte destruído”<sup>122</sup>.

## **§ CONCLUSÕES PARCIAIS**

Denota-se do exposto que, e em síntese, o acolhimento expresso da necessidade da reforma fiscal e a consagração, também expressa, de

---

<sup>121</sup> Cfr. Maria Eduarda AZEVEDO, “As reformas ...”, *op. cit.*, p. 35.

<sup>122</sup> Cfr. José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A contra-reforma fiscal*, Separata do Boletim de Ciências Económicas, Vol. XI, Coimbra, 1969, p. 19.

alguns dos princípios desta, deve ser entendida como uma reação do legislador constitucional aos traços mais fortemente arcaizantes do sistema fiscal vigente à data da reforma.

É tendo em conta tal enquadramento que defendemos que rendimento real significa atingir o rendimento obtido pelos contribuintes, pois só este representará a sua capacidade contributiva. Tal princípio operará como orientador na determinação do rendimento e como limite ao arbítrio da comunidade dos intérpretes e aplicadores de tal preceito.

Cerca de quarenta anos depois, importará questionar se as dificuldades que se verificaram e que originaram as designadas contra-reformas fiscais ainda hoje persistem e provocam entorses ao princípio da tributação do rendimento real.

Para respondermos a esta questão, será necessário determinar qual a natureza normativa do preceito e a respetiva forma de cumprimento, pois será com base nesta qualificação que analisaremos a sua efetividade e operatividade no seio do nosso sistema de tributação.

## CAPÍTULO 2

# NORMAS-REGRA E NORMAS-PRINCÍPIO

### § SEQUÊNCIA

No presente capítulo, abordaremos a distinção dos diferentes tipos de normas que compõem o ordenamento jurídico a pretexto de determinação do seu modo de cumprimento.

Apesar de o ordenamento jurídico ser um amplo domínio que, como facilmente se compreenderá, não poderemos analisar aqui e agora, cumpre-nos referir, ainda que sem entrar em quaisquer desenvolvimentos e menos ainda em pormenores, algumas das características capitais de todo o ordenamento jurídico: a unidade, coerência, abertura e normatividade<sup>123</sup>.

---

<sup>123</sup> Sabemos que não podemos afiançar sem mais tal posição. No entanto, entendemos que a tentação de abordar esta matéria não nos deverá demorar, uma vez que julgamos que se o fizéssemos, tendo em conta a complexidade e vastidão do tema, correríamos o risco de nos afastarmos por completo do mote da dissertação. A solução por nós encontrada, apesar de excluir necessariamente muitas das importantíssimas características do ordenamento jurídico, foi a de restringir o nosso estudo e apontar apenas as características que possam contextualizar e ajudar a compreender o princípio sobre o qual nos propusemos debruçar: o rendimento real. Para uma abordagem aprofundada sobre o tema, leiam-se, a título exemplificativo, João Baptista MACHADO, *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*, 19ª reimp., Coimbra, Almedina, 2011, p. 7 e ss; J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2002, pp. 1420 e ss; Maria Lúcia AMARAL, *A forma da República: uma introdução ao estudo do Direito Constitucional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, pp. 95 e ss; J. J. GOMES CANOTILHO, *Constituição dirigente e vinculação do legislador – contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, 2ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pp. 193 e ss; Claus Wilhelm CANARIS, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, trad. port. de António Menezes Cordeiro, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*, 4ª ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2008, p. 76 e ss e 186 e ss e Jorge MIRANDA, *Teoria do Estado e da Constituição*, Coimbra, Coimbra editora, 2002, pp. 461 e ss.

É atendendo a estas particularidades que diversos autores entendem que em causa está um sistema normativo aberto de regras e princípios<sup>124</sup>, ideia que deverá ser decomposta em duas características: a normatividade e a abertura.

Dizer que o ordenamento jurídico é um sistema normativo significa adotar uma posição majoritária da doutrina e que nos parece ser facilmente fundamentada: é um sistema normativo porque é um sistema de normas, que não só o exprimem e concretizam, como simultaneamente funcionam como mediadores na aplicação do Direito às situações concretas da vida e que tanto podem assumir a configuração de normas-regra como normas-princípio<sup>125</sup>, tal como veremos com a exposição apresentada

---

<sup>124</sup> Leiam-se, neste sentido, J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional...*, op. cit., pp. 1143 e ss; Cristina QUERIROZ, *O Direito...*, op. cit., pp. 666 e ss; Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, op. cit., pp. 102 e ss e, da mesma autora, “Justiça constitucional e interpretação da Constituição – a procura de um novo paradigma” in Jorge Miranda (org.) *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976 – evolução constitucional e perspectivas futuras – vol. I*, Lisboa, Edição A.A.F.D.L., 2001, p. 580; Joaquim Freitas da ROCHA, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pp.156 a 159. Esta é a posição por nós adotada e a que nos conduzirá ao longo de toda a exposição, pelo que será com base nesta que caracterizaremos o tipo de norma sobre a qual nos propusemos debruçar e é em função desta distinção que determinaremos ainda o modo de cumprimento do referido preceito constitucional, bem como o grau da sua efetividade. Cannaris apresenta o ordenamento jurídico como sendo um “sistema de princípios gerais do Direito”, reconhecendo ainda que este é um sistema interno, aberto e móvel e que, apesar da sua abertura e mobilidade tem limites: quebras (contradição de valores e de princípios) e lacunas do sistema, as quais exigem a necessidade de controlo teleológico e a possibilidade de um aperfeiçoamento do Direito. Neste sentido, leia-se Claus Wilhelm CANARIS, *Pensamento...*, op. cit., p. 76 e ss e 186 e ss.

<sup>125</sup> Na teoria da metodologia jurídica tradicional a distinção que se fazia era entre normas e princípios. No entanto, a mesma não será por nós abordada uma vez que entendemos que as regras e princípios são duas espécies de normas e, por conseguinte, a distinção deverá ser feita entre duas espécies de normas: as normas-regra e as normas-princípio. Esta é também a posição defendida por J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional...*, op. cit., pp. 1144; Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, op. cit., p. 104; Jorge MIRANDA, *Teoria do Estado ...*, op. cit., p. 627 e António CORTÊS, *Jurisprudência dos princípios: ensaio sobre os fundamentos da decisão jurisdicional*, Lisboa, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2010, p. 127 e 128. No sentido oposto, entendendo que as normas e os princípios são dois estratos do ordenamento jurídico, leia-se A. Castanheira NEVES, *Curso de introdução ao estudo do Direito: lições proferidas a um curso do 1º ano da Faculdade de Direito de Coimbra, no ano lectivo de 1971-7*, Coimbra, 1972, pp.331 a 341. De acordo com o autor, os “princípios normativos” não são normas porque “enunciam uma intenção regulativa, um fundamento e sentido geral de orientação na solução dos concretos problemas normativos”, não oferecendo um critério formalmente acabado, que resolva os problemas; como não são enunciados lógico-conceituais, não são suscetíveis de uma aplicação formal e imediata, daí que para serem aplicados se exija uma “mediação concretizadora”; o princípio visa, desde logo, orientar, enquanto a norma pretende resolver; acrescenta ainda que, uma vez que a norma pretende oferecer a solução, se deve recusar «a qualificação de “norma” em sentido próprio a enunciados formalmente tão incompletos ou indeterminados que se reduzam praticamente ao enunciado de intenções normativas ou à remissão para elas» nas palavras do autor, e partindo da conclusão de Esser, «a relação de “princípio” para “norma” (...) é a relação do conteúdo para a forma; o princípio é o fundamento e critério material da norma – numa palavra, se o princípio é o próprio enunciado normativo, na norma pode-se abstrair do fundamento normativo para ser considerado apenas como proposição lógica», A. Castanheira NEVES, *Curso ... op. cit.*, pp. 332 a 333. Aspas mantidas conforme o texto original. Este parece ser também o entendimento de Jorge Bacelar GOUVEIA, *Manual de Direito constitucional*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2005, p. 693. De referir que utilizaremos indiscriminadamente os termos “norma-regra” ou “regra” e “norma-princípio” ou “princípio”, uma vez que representam a mesma realidade e facilitam a exposição.

de seguida, e é um sistema aberto que assume um carácter dinâmico, dotado de “uma *estrutura dialógica* (...), traduzida na disponibilidade e «capacidade de aprendizagem» das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da «verdade» e da «justiça»”, ”podendo sofrer ainda uma «actualização concretizante quer através do “legislador” (...) quer através de esquemas de regulação “informais”»<sup>126</sup>.

## 2.1. DISTINÇÃO OPERATIVA ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS

Uma vez que em relação ao carácter dinâmico do ordenamento jurídico não se colocam grandes dificuldades nem divergências, nem o mesmo é determinante no nosso estudo, debruçar-nos-emos apenas de forma mais cuidada sobre a caracterização do sistema como sendo um conjunto de regras e princípios, já que a distinção destes dois tipos de normas será fundamental para a qualificação quanto à natureza da norma do art. 104.º, n.º 2 da CRP.

Para tal, entendemos ser necessário numa primeira fase distinguir as noções operativas das figuras jurídicas em causa, para, de seguida, apresentar os critérios jurídicos de distinção entre ambas. Este é um dos pontos mais relevantes do presente capítulo, já que a configuração da norma como regra ou como princípio, traz sérias implicações, nomeadamente, no que diz respeito não só ao grau de conformação do legislador ordinário, mas também aos limites impostos por este modelo de tributação.

Passemos então à apresentação de cada uma das figuras.

---

<sup>126</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional ... op. cit.*, p. 1418. Aspas mantidas conforme o texto original. Este carácter dinâmico da norma impõe-se pelo facto de a realidade não ser uma ordem fixa e fechada, mas por se caracterizar antes pela pluralidade de situações, motivo pelo qual decorre a necessidade de as normas prescritas se adaptarem a cada uma dessas situações e o sistema ser composto por normas de carácter parcial e fragmentário, que carecem de ser concretizadas em cada situação pelo aplicador do Direito. Assim, garante-se ainda a satisfação das pretensões de estabilidade e dinamicidade, as quais se complementam na medida em que garantem a segurança, a certeza e a calculabilidade necessárias a todas as ordens jurídicas e, simultaneamente, a relação de “*continuidade/mudança*”. Neste sentido, leia-se J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional ..., op. cit.*, pp. 155 e 156.



### 2.1.1. Os princípios jurídicos

Os princípios transmitem valores, na medida em que pressupõem considerações éticas e morais, e operam como forma de orientação que informa o conteúdo de um conjunto de normas jurídicas, e que deverá ser tomada em consideração pelo aplicador do Direito.

Contudo, estes distinguem-se dos valores porque vão mais além, interiorizam um padrão de conduta<sup>127</sup>. São dotados de um grau de concretização maior, uma vez que compreendem a bipartição (característica da proposição de Direito, a qual integra uma previsão e uma consequência jurídica) e, embora os pormenores possam ficar em aberto, indicam sempre uma direção<sup>128</sup>.

Os princípios extraem-se das fontes e dos preceitos normativos, através da construção científica e funcionam, por sua vez, como orientação ao legislador na definição de novos regimes. Neste sentido, mais não são do que normas com um elevado grau de abstração que desempenham uma função de elementos auxiliares de aplicação e concretização de normas e de integração de lacunas<sup>129</sup>.

Num outro sentido, pode ainda dizer-se que os princípios estão mais próximos da ideia de Direito<sup>130</sup>, porque mais próximos do estrato superior de natureza puramente axiológico-normativa, sendo que é neles que se encontra a diferença nuclear entre o que

---

<sup>127</sup> O princípio jurídico pode ser entendido como um padrão que deverá ser observado, não porque tenha em vista a promoção de uma situação económica, política ou social considerada desejável, mas porque constitui uma exigência de justiça, equidade ou uma qualquer outra dimensão da moralidade - Cfr. Ronald DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Harvard University Press, 1999, p. 22. O autor utiliza esta definição de princípio para o distinguir de uma outra figura, a “política”, a qual interpreta como sendo o tipo de padrão que define um objetivo a ser alcançado, em regra, uma melhoria em algum aspeto económico, político ou social da comunidade.

<sup>128</sup> Este aforamento à distinção entre princípios e valores é feita por Claus Wilhelm CANARIS, *Pensamento ...*, op. cit., p. 86. De acordo com o autor, o princípio ocupa o “ponto intermédio entre o valor, por um lado, e o conceito, por outro”.

<sup>129</sup> Deste modo, constituem medidas e/ou parâmetros que podem ser utilizados como argumentos na defesa de interesses e direitos individuais, distinguindo-se, desta forma das normas-fim porque estas têm em vista fins coletivos que não interferem na definição dos direitos individuais. A distinção entre estas figuras baseia-se também no facto de “não obstante a «generalidade» dos fins e função programática e interpretativa que possam ter semelhante à dos princípios, não possuem a mesma «idoneidade normativa radiante», capaz de justificar o alargamento da disciplina a casos substancialmente homogêneos” Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Constituição dirigente ...*, op. cit., p. 282. Aspas mantidas conforme o original.

<sup>130</sup> Leiam-se, neste sentido, Joaquim Freitas da ROCHA, *Constituição...*, op. cit., p.158; J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional ...*, op. cit., pp. 1144 e ss e Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, op. cit., pp. 104 e 105. Esta autora afirma que os princípios parecem estar mais próximos “daquilo que verdadeiramente constitui a ordem jurídica, isto é, daquilo que é tido pelo direito objectivo como sendo *mais valioso* e carente de protecção”.

é Direito e o que é lei, uma vez que são estes o núcleo essencial constituinte do que é Direito, na medida em que consistem em “ideias fundamentais que não se encontram apenas na *teologia das diferentes normas*, mas, antes, na *axiologia ética e racional que verdadeiramente constitui o Direito como Direito*”<sup>131</sup>.

De facto, com base nos princípios é possível ir para além da letra da lei e decidir não só *praeter legem* mas também, e inclusivamente, *contra legem*, isto é, contra o teor literal de uma disposição legal expressa, e isto porque os princípios permitem ultrapassar as soluções localizadas em cada norma que sejam insatisfatórias à luz da exigência ético-jurídica ou axiológico-normativa que exprimem<sup>132</sup>. É por este motivo que os princípios se veem atuar de forma mais vigorosa, com toda a sua força e todo o seu esplendor, nas questões judiciais difíceis, mais controversas e nas quais existe uma lacuna legal. Neste sentido, «[t]odos os princípios podem, em conjugação com o sistema de fontes de direito vigente, dar origem a *novas soluções* que se podem exprimir e consolidar sob a forma de “regras” que a jurisprudência irá testar no seu sentido e na sua validade (...)»<sup>133</sup>.

Ainda assim, não se poderá afirmar que os princípios se colocam acima do Direito e das normas, uma vez que estes são parte integrante e constituinte do complexo ordenamental e “não têm pretensão de exclusividade. Isto significa que uma mesma consequência jurídica, característica de um determinado princípio, também pode ser

---

<sup>131</sup> Cfr. António CORTÊS, *Jurisprudência ...*, *op. cit.*, p. 26. Itálico mantido conforme o texto original

<sup>132</sup> Do *supra* exposto recai uma importante consequência para os juristas, os quais devem compreender que o seu papel não é obedecer apenas à letra da lei, mas também aos princípios que justificam, legitimam e dão validade às soluções concretas que da lei se possam retirar: a missão primordial do jurista é ser fiel ao Direito, mas sobretudo à justiça. Leia-se Claus Wilhelm CANARIS, *Pensamento ...*, p. 90.

<sup>133</sup> Cfr. António CORTÊS, *Jurisprudência...*, *op. cit.*, p. 31. Neste sentido, refere também Ronald Dworkin (embora se refira ao modelo da Common Law) que os princípios desempenham um papel de enorme relevo nas decisões dos casos concretos, pois sustentam direitos e obrigações jurídicas particulares: nas situações para as quais não existe nenhuma norma aplicável, o juiz toma uma decisão recorrendo aos princípios, decisão essa que se tornará numa regra particular, a qual não existia antes da decisão do caso concreto. É com base nos princípios que o tribunal justifica a adoção e aplicação de uma nova regra. Cfr. Ronald DWORKIN, *Taking ...*, *op. cit.*, pp. 28 e 29. Todavia, o autor chama atenção para a necessidade de manter o respeito pela democracia, motivo pelo qual se colocam algumas objeções à originalidade judicial. Isto é, as decisões judiciais devem ser sempre subordinadas à legislação não só porque a comunidade deve ser governada por cidadãos eleitos pelo povo (o que não acontece com os juizes, os quais não poderão ser responsabilizados perante o eleitorado, ao contrário do que acontece com o legislador), mas também porque, o juiz ao tomar uma decisão com base numa norma *ad hoc* irá aplicá-la retroativamente ao caso que julga e a parte será condenada não por ter violado um dever que tivesse, mas porque violou um novo dever, “criado” pelo juiz. Neste sentido, afirma o autor que as decisões devem ser o menos original possível. *Idem*, pp. 84 e 85.

conectada com outro princípio”. Eles “ostentam o seu conteúdo próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas”<sup>134</sup>.

Tomando como referência o caráter amplo e indeterminado que caracteriza os princípios, não poderemos deixar de salientar que em causa estão normas de precedência não condicionada, não absoluta, e isto porque só depois de se proceder à sua interpretação é que será atribuído um significado aos preceitos em causa <sup>135</sup>. Consequentemente, e porque não são suscetíveis de uma aplicação imediata, os princípios exigem uma concretização, feita através de normas que os densificam - podendo estas assumir a configuração de regras ou princípios -, sendo ainda certo que nessa densificação se deverá fazer apelo a uma ponderação das condições de facto e de direito que se verifiquem em cada caso concreto, determinando-se apenas nesse momento o sentido exato dos mesmos. Isto é, atendendo ao seu carácter genérico, e por não possuírem uma estrutura silogística, não prescindem de uma “mediação concretizadora”, pelo que só se poderão aplicar “mediante um acto autónomo que os assuma para se fundamentar neles e orientar por eles problemas concretos cuja solução é chamado a constituir”<sup>136</sup>.

---

<sup>134</sup> Cfr. Claus Wilhelm CANARIS, *Pensamento ... op. cit.*, pp. 88.

<sup>135</sup> Leia-se Cristina QUEIROZ, *O Direito ... op. cit.*, p. 671.

<sup>136</sup> Cfr. A. Castanheira NEVES, *Curso..., op. cit.*, p.332. É atendendo a este facto e ao seu grau de abstração e indeterminação, que alguns autores entendem não ser rigoroso falar em *qualificação* e ser mais correto falar em *concretização*, uma vez que, defendem, essas disposições de princípio devem ser concretizadas em diversos subprincípios, direitos, deveres, faculdades, institutos e garantias. Em virtude desta característica, Cannaris não reconhece os princípios como sendo constitutivos do sistema, baseando a sua opinião no carácter genérico e no seu peso ético-jurídico que é normalmente fraco - cfr. Claus Wilhelm CANARIS, *Pensamento..., op. cit.*, p. 99. É neste sentido que por vezes (leia-se, os positivistas, por regra) se coloca em causa a força obrigatória dos princípios. No nosso entendimento, não se poderá negar que os princípios se impõem ao aplicador do Direito, desde logo porque se atendermos à Constituição, verificamos que esta faz apelo por inúmeras vezes aos princípios do Direito, aos quais dedica o Título I da Parte I, designada de “Princípios gerais”. Denota-se, desde modo, a importância que os mesmos têm no seio do ordenamento jurídico, operando até como uma parte relevante e integrante do Direito. Assim, a obrigação que recai sobre os juízes de aplicar as regras e os princípios não tem um diferente grau de exigência e estes estão vinculados a ambas as figuras. Por outro lado, e apesar de os princípios não determinarem um resultado, indicando apenas a direção a ser seguida, ainda que de forma não conclusiva, estes não abrem portas a um poder discricionário por parte dos aplicadores do Direito, que ficam sempre adstritos àquilo que é preceituado pelos princípios. Note-se, ainda, que a necessidade de interpretação e concretização dos princípios não é motivo para que seja posta em causa a sua importância, uma vez que as regras também carecem de ser interpretadas e reinterpretadas. Acresce que nas duas situações em que se admite a revogação ou modificação das regras estabelecidas, os princípios têm especial relevância: a primeira está relacionada com as situações em que o juiz entende que a mudança irá favorecer a aplicação de algum princípio e que com este a causa seja resolvida com maior justeza – o princípio justifica, assim, a modificação; a segunda reporta-se ao facto de os juízes ao pretenderem modificar uma doutrina já existente devem ter em consideração os importantes padrões (princípios jurídicos) que se opõem à modificação ou não aplicação dessa mesma doutrina, porque, se assim não o fosse, nenhuma regra poderia ser considerada obrigatória. Esta problemática é desenvolvida por Ronald DWORKIN, *Taking..., op. cit.*, pp. 28 a 45.

### 2.1.2. As regras jurídicas

Tal como defendemos em momento anterior, o ordenamento jurídico decompõe-se ainda em regras, as quais, ao mesmo tempo que o exprimem, concretizam-no e funcionam como mediadores na aplicação do Direito às situações concretas da vida. Assim, as regras não constituem o *prius jurídico*, mas antes os resultados e soluções normativas, uma vez que estas são suscetíveis de aplicação segundo o esquema básico de subsunção dos factos à sua previsão. Tal como afirma Castanheira Neves,

“[p]ara o estrito normativismo a norma jurídica é pura e simplesmente pressuposta, um dado instituído que se recebe tal como foi objectivamente instituído, como algo em si, o ponto de partida e o fundamento decisivos, para além do qual nada mais há que perguntar e investigar – verdadeiramente o *prius*, até porque a norma seria o direito”. Acrescenta ainda que «a norma é a formulação proposicional de um juízo normativo que, com fundamento num princípio pressuposto, se enunciou sobre uma determinada realidade, juízo que se enuncia logicamente como uma “regra”». A regra representará, então, não o *prius*, mas o resultado, a solução de um determinado problema normativo que “tem num princípio o seu fundamento e uma determinada realidade e o seu objecto intencional”<sup>137</sup>.

Para estabelecer a solução de um caso concreto, a regra é dotada de uma estrutura própria: no módulo jurídico das regras pode-se distinguir um antecedente e um consequente, isto é, aquilo que vulgarmente se designa por previsão e estatuição e que compõem o silogismo jurídico. Pegando na estrutura do silogismo, a premissa maior é representada pela norma-regra, a previsão legal, enquanto a premissa menor corresponde à situação concreta, a qual se irá subsumir à previsão. A conclusão mais não será do que a consequência jurídica prescrita na estatuição da norma<sup>138</sup>. E esta é

---

<sup>137</sup> Cfr. A. Castanheira NEVES, *Curso ...*, *op. cit.*, pp. 337 e 338. Itálico e aspas conforme o texto original.

<sup>138</sup> Para uma análise acerca da problemática, podem ler-se, entre outros, João Baptista MACHADO, *Introdução ...*, *op. cit.*, pp. 79 a 82 e ainda Karl ENGISCH, *Einführung in das juristische Denken*, Stuttgart, 1983, trad. port. J. Baptista MACHADO, *Introdução ao pensamento jurídico*, 9.ª ed., Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, pp. 21 a 105. No entanto, os problemas surgem não raras vezes, uma vez que, os conceitos previstos na estatuição das regras não são mais do que ideias a serem compreendidas e interpretadas por diferentes sujeitos, em situações e em tempos distintos, pelo que o seu conteúdo varia de situação para situação. Ora, os problemas

uma das principais características das regras: é que estas apresentam, na maioria das vezes, uma consequência jurídica, que se aplicará automaticamente sempre que as condições são verificadas.

### 2.1.3. Complementaridade entre regras e princípios

Ora, se por um lado, a importância destas normas se funda no facto de a realidade ser composta por uma complexa e ampla trama de situações para as quais não se conseguiria alcançar uma solução se não existisse um conjunto de normas que permitissem, em cada um desses casos, obter uma solução que tivesse em consideração todas as condicionantes dos mesmos<sup>139</sup>, por outro lado, um sistema baseado exclusivamente em princípios levar-nos-ia a consequências inaceitáveis, uma vez que a

---

surgem exatamente quando estes conceitos têm que ser preenchidos no caso concreto, densificação e concretização essas que serão feitas pelo aplicador do Direito e transparecerão, inevitavelmente, as suas crenças e vivências. Acerca do problema, pode ler-se François Edwald (org.), *Naissance du Code Civil. Travaux préparatoires du Code Civil*, Paris, Flammarion, pp. 35 ss, 41-42, *apud* Cristina QUEIROZ, *O Direito...*, *op. cit.*, p. 670. Esta problemática é ainda desenvolvida por Arthur Kaufmann, “A problemática da filosofia do direito ao longo da história”, in *Einführung in rechtsphilosophie und rechtstheorie der gegenwart*, C. F. Müller juristischer Verlag GmbH, Heidelberg, 1994, trad. port. de Marcos Keel e Manuel Seca de OLIVEIRA, *Introdução à Filosofia do direito e à teoria do direito Contemporâneas*, Lisboa, fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 184 a 187.

<sup>139</sup> Acerca da importância e dos riscos de um ordenamento jurídico constituído por princípios, leia-se J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional...*, *op. cit.*, p. 1146; Claus Wilhelm CANARIS, *Pensamento...*, *op. cit.*, pp. 80 a 99 e Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, *op. cit.*, p. 121. Se os princípios gerais do direito não existissem nunca se teria assegurado a regularidade, a previsibilidade e, consequentemente, a certeza e seguranças jurídicas, e não se conseguiria alcançar uma solução para as situações que não estivessem previstas na lei. De facto, os princípios desempenham um papel crucial e imprescindível no desenvolvimento científico e jurisprudencial do Direito, atuando “com intensidade variável, mas numa presença constante, nas soluções concretas por que se constitui o Direito” - cfr. António Menezes CORDEIRO, “Princípios Gerais de Direito”, in *Polis*, vol. 4, col. 1490 ss *apud* António CORTÊS, *Jurisprudência...*, *op. cit.*, p. 129. O autor vai mais longe e afirma mesmo que é pelo facto de a realidade ser composta por uma multiplicidade de situações que não se poderá abdicar de modelos e princípios universais – *Idem*, p. 170. “A crítica ao modelo de regras, do Homem abstracto, e à não consideração da singularidade significam no fundo a procura de um Direito de *rosto humano*”, a qual dependerá da assunção de um modelo de princípios mais universais do direito e dos chamados direitos fundamentais”. Em nenhuma situação o aplicador de Direito poderá deixar de ter em conta os mesmos, de os tomar como pontos de referência e orientadores na interpretação do Direito a aplicar. Por esta razão se diz que os princípios dão coerência geral ao sistema, na medida em que funcionam como critérios de interpretação e integração, exercendo “uma função prospetiva, dinamizadora e transformadora, em virtude da sua maior generalidade ou indeterminação e da força expansiva que possuem” - cfr. Jorge MIRANDA, *Teoria do Estado ...*, *op. cit.*, p. 630. «A renúncia a este extracto de princípios como regra de decisão traduzir-se-ia não apenas na “clausura” ou “fecho” do ordenamento jurídico como ainda numa renúncia da própria racionalidade no processo de decisão jurídica», tal como se lê em Cristina QUEIROZ, *O Direito...*, *op. cit.*, p. 673. É neste seguimento que Jorge Miranda afirma que “o Direito nunca poderia esgotar-se nos diplomas e preceitos mutáveis, constantemente publicados e revogados pelos órgãos de poder” - cfr. Jorge MIRANDA, *Teoria do Estado...*, *op. cit.*, p. 625.

indeterminação e a inexistência de regras precisas, bem como a coexistência de princípios conflitantes e a dependência do possível fáctico e jurídico, só nos poderia conduzir a um sistema marcado pela falta de segurança e certeza jurídicas, trazendo mais dificuldades do que préstimos.

Apesar de as regras garantirem a segurança e certeza jurídica que os princípios não garantem, um sistema constituído exclusivamente por regras conduzir-nos-ia a um ordenamento jurídico de limitada racionalidade prática, uma vez que exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa que fixasse as premissas e os resultados jurídicos. Conseguir-se-ia um “«sistema de segurança», mas não haveria qualquer espaço livre para a complementação e desenvolvimento de um sistema, como o constitucional, que é necessariamente um sistema aberto”<sup>140</sup>.

Acresce ainda que este sistema seria marcado pela desconsideração dos casos concretos, motivo pelo qual poderia ser visto como um obstáculo teórico à ponderação prática de considerações teleológicas e sistemáticas<sup>141</sup>. De facto, a aplicação exclusiva do modelo silogístico e a determinação da solução através da pura dedução, levaria a que existisse, para cada caso, apenas uma solução correta, sem atender aos seus condicionalismos.

Se, por um lado, o ideal de certeza e segurança parecem querer que este tipo de raciocínio seja alcançado ao mais alto nível -porque as decisões jurídicas podem ser previstas de antemão, pois decorrem de uma norma jurídica antecipadamente formulada-, por outro, os ideais de justiça e equidade parecem estar longe de serem conseguidos.

A legitimidade destes dois tipos de normas prende-se, como facilmente se compreende após o acima exposto, e como já demos conta, com a necessidade de obtermos um ordenamento jurídico que garanta a unidade, coerência, estabilidade e simultaneamente uma dinamicidade que permita ao aplicador do Direito tomar uma decisão nas mais variadas e complexas situações concretas da vida.

É exatamente pelas diferentes funções que regras e princípios desempenham no ordenamento jurídico que este não conseguiria solucionar grande parte dos conflitos se

---

<sup>140</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional...*, op. cit., p. 1146. Aspas conforme o texto original.

<sup>141</sup> Neste sentido leia-se, por todos, Salazar CASANOVA, *Os fundamentos e os argumentos do discurso judiciário*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2003, p.17.

fosse constituído por apenas uma destas figuras. A própria interpretação do Direito acaba por exigir a consideração destas duas figuras jurídicas, na medida em que a mesma «acaba por vir apreciada de duas perspetivas: uma *interna*, que faz referência à “disciplina das regras (...) e à *autoridade* (...) da “comunidade interpretativa”; a outra *externa*, que tem a ver com a “correção” ou “justeza” da decisão a partir de pontos de vista teleológicos, morais, políticos ou outros, isto é, a sua *aceitabilidade racional*»<sup>142</sup>.

Acresce ainda que também a conceção de sistema apela para uma ideia de coerência de elementos diversos e o que lhe dá unidade e dinamismo em toda a sua complexidade são os princípios do Direito. E isto porque operam como linhas de solução e orientação na resolução dos casos, são «“*bases da argumentação*”, são meros inícios lógicos, são “pontos de partida” para ulteriores considerações<sup>143</sup>.

Assim, princípios e regras constituem todo o ordenamento jurídico, e são uns e outros que garantem a previsibilidade, certeza e segurança jurídicas necessárias, bem como a união, coerência e justeza de todo o sistema<sup>144</sup>.

No entanto, e apesar de estas normas se complementarem entre si, cada uma desempenha uma função diferente, cada uma tem uma estrutura diferente, cada uma permite um diferente grau de amplitude e um diferente modo de cumprimento.

Para determinarmos qual o conteúdo e o modo de cumprimento do princípio do rendimento real, teremos então que determinar qual o tipo de norma em causa, o que só será possível se atendermos aos critérios jurídicos de distinção entre as regras e os princípios.

Passemos então à sua apresentação.

---

<sup>142</sup> Cfr. Cristina QUEIROZ, *O Direito...*, op. cit., p. 668. Itálico e aspas mantidos conforme o texto original.

<sup>143</sup> Cfr. António CORTÊS, *Jurisprudência...*, op. cit., p. 139. Itálico e aspas mantidos conforme o texto original.

<sup>144</sup> No entanto, caso pretendêssemos fazer uma análise mais aprofundada sobre o sistema não poderíamos esquecer que as regras e os princípios não se aplicam por si, pelo que será necessário a previsão de procedimentos de aplicação das regras e dos princípios previstos no ordenamento jurídico. Para tal, é necessário que exista um processo de institucionalização de procedimentos judiciais e administrativos que garantam a aplicação das duas figuras jurídicas em causa. É neste sentido que se obtém uma visão tripartida e mais complexa do ordenamento jurídico que tem não só em conta as regras e os princípios, como também os processos de aplicação do Direito, garantindo, desta forma, a validade jurídica quer das regras, quer das normas. Entendemos que, uma vez que este tema foge em muito do âmbito do objeto do presente trabalho, não nos deveremos alongar mais do que esta pequena referência. Todavia, podem ler-se, neste sentido, leia-se António CORTÊS, *Jurisprudência...*, op. cit., p. 136 e Cristina Queiroz, *O Direito ...*, op. cit., pp. 673 e 674, apoiando-se na obra de Alexy, “Rechtssystem und praktische Vernunft”, in *Recht, Vernunft, Diskurs*, pp. 216-231.

## 2.2. CRITÉRIOS JURÍDICOS DE DISTINÇÃO ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS

O Direito não enuncia apenas o que os cidadãos devem ou não devem fazer; não aconselha apenas os juízes sobre as decisões que devem tomar, mas determina antes que todos eles têm um dever de reconhecer e fazer vigorar certos padrões<sup>145</sup>. Hans Kelsen afirma que «com o termo "norma" quer-se significar que algo *deve* ser ou acontecer, especialmente que um homem se *deve* conduzir de determinada maneira»<sup>146</sup>. Neste domínio, somos obrigados a concluir que todo o texto constitucional tem valor de norma, valor normativo, pelo que não se poderá distinguir, nos preceitos que apresenta, o que é para cumprir, e o que não é ou não se deve cumprir. Maria Lúcia Amaral vai mais longe e refere que o direito vale ou não vale, não se podendo afirmar que vale menos aqui e mais ali<sup>147</sup>.

Se daqui se retira que todas as normas do ordenamento jurídico prescrevem e constituem Direito e, como tal, devem ser cumpridas, independentemente do tipo da norma em causa, porque todas elas valem como direito e todas elas exigem, por isso mesmo, o seu cumprimento, numa segunda frente é necessário termos em consideração que nem todas as normas serão cumpridas da mesma forma e com o mesmo grau de cumprimento.

Desta forma, entendemos serem três os principais motivos para a distinção entre as regras e os princípios.

Um dos motivos está relacionado com o facto de a distinção permitir caracterizar a atitude metodológica dos juristas e a compreensão global que os mesmos têm do ordenamento jurídico de tal forma que, com base na mesma, se poderá distinguir dois tipos de juízes: os “juízes de parâmetros” e os “juízes de regras”, consoante tendam a aplicar apenas as regras ou recorram também a princípios ou políticas<sup>148</sup>.

---

<sup>145</sup> Cfr. Ronald DWORKIN, *Taking ...*, op. cit., pp. 48 e 49.

<sup>146</sup> Cfr. Hans KELSEN, *Reine Rechtslehre*, trad. Portuguesa de João Baptista Machado, *Teoria Pura do Direito*, 7.ª ed., Coimbra, Almedina, 2008 p. 21. Itálico e aspas mantidas conforme o original.

<sup>147</sup> Cfr. Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, op. cit., p.103.

<sup>148</sup> Esta referência que é feita por António Cortês tem como base o estudo apresentado por Kathleen Sullivann no artigo “The Justices of Rules and Standards”, in *Harvard Law Review* 106, pp. 22 ss, *apud* António CORTÊS, *Jurisprudência...*, op. cit., p. 133. A distinção está sobretudo relacionada não com a falta de aplicação da regras e dos princípios na tomada de decisão dos juízes, mas com a frequência com que os juízes recorrem a uns ou outros e o peso que é conferido na concreta realização do direito: “o juiz de



Um segundo motivo, e bastante relevante é o facto de a distinção ajudar a clarificar o processo de aplicação do Direito. Em que termos? Ora, dizer que em causa está um princípio é o mesmo que dizer que em causa está um parâmetro ético-jurídico cuja aplicação exige intervenção de mediações dogmáticas e jurisprudenciais, exige uma concretização, ponderação, mas que simultaneamente é dotada de uma força irradiante que permite a sua aplicação em âmbitos diversos a que não está expressamente referido. Pelo contrário, dizermos que estamos perante uma regra significa dizer que estamos perante uma norma com um âmbito de aplicação relativamente determinado e se poderá aplicar tendo em conta apenas os tradicionais cânones de interpretação: só depois de determinar qual o tipo de norma em causa é que poderemos e saberemos como aplicar a mesma.

Por fim, e para nós, o motivo mais proeminente está relacionado com o facto de a diferenciação entre as normas-regra e as normas-princípio não se poder sustentar no grau de cumprimento, mas antes no modo de cumprimento, isto é, a distinção destas está sobretudo relacionada com “as diferentes formas de aplicação e com os diferentes modos de colisão de uns e outros e a partir de uma diferente estrutura lógica do raciocínio jurídico prático-geral”<sup>149</sup> obteremos um diferente modo de cumprimento.

A distinção tem sido feita tendo em consideração o grau de abstração, o grau de determinabilidade e a necessidade de concretização de cada uma das normas, a diferença de estrutura lógica e a intencionalidade normativa.

Passemos, então, a apresentar os critérios jurídicos<sup>150</sup> que nos permitem fazer uma distinção entre as normas que assumem forma de regra e as que se configuram

---

regras tenderá a basear as soluções jurídicas na aplicação lógico-dedutiva das *regras mais imediatamente aplicáveis* com desvalorização, desde logo, de quaisquer ponderações teleológicas e sistemáticas” e “evitará a aplicação de quaisquer princípios abertos, onde não se sinta devidamente amparado pela densidade normativa de um texto pormenorizado”, enquanto o “juiz de princípios” para além de aceitar que o ordenamento jurídico é composto por normas e que estes princípios transcendem o próprio sistema ou, pelo menos, “a mais imediata expressão textual do mesmo” e “reconhecerá a existência de *princípios jurídico-normativos* não escritos e a *dimensão trans-sistemática dos princípios mais universais do Direito*, e, além disso, recusará a ideia de que a sua aplicação é meramente subsidiária” – *idem*, pp. 134 e 135. Itálico mantido conforme o texto original.

<sup>149</sup> Cfr. Cristina QUEIROZ, *O Direito...*, *op. cit.*, p. 670

<sup>150</sup> Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, *op. cit.*, p. 105, afirma que a distinção pode ser feita de uma forma bastante simples, pois pode ser compreendida à luz do senso comum. Para o demonstrar, a autora compara o art. 23.º, nº 2 do Código da Estrada e o art. 1.º da CRP. Perante estas duas normas, afirma que intuitivamente somos levados a afirmar que a norma constitucional, “é simultaneamente muito mais forte e muito mais fraca do que a primeira, que consta do Código da Estrada”. A autora justifica o facto de ser mais forte com a elevada importância da norma, porque é a base na qual se constitui toda a República, é o bem essencial e primordial, o mais valioso para o Direito; no entanto, e por outro lado, esta mesma norma é mais fraca porque as consequências que

como princípios. Basear-nos-emos em dois tipos de critérios: os de ordem gradativa, ou quantitativa, e os de ordem qualitativa, sendo certo que estes critérios funcionam de forma cumulativa, e, portanto, o recurso a um deles não exclui o recurso ao outro<sup>151</sup>.

### 2.2.1. Critério de ordem gradativa

O critério de ordem gradativa ou quantitativa faz apelo à amplitude e concretização da norma em causa.

Atendendo ao mesmo, poder-se-á afirmar que os princípios têm um conteúdo mais amplo e indeterminado que as regras e isto porque, na medida em que as normas que constituem a ordem jurídica têm uma função enunciativo-programática de possibilitar e garantir uma “conformação compatível com a natureza da direcção política e uma adaptação concreta do programa constitucional”<sup>152</sup>, é necessário que as mesmas sejam dotadas de um grau de abertura e flexibilidade que permita abranger as diversas situações e conflitos que surjam ou possam vir a surgir no quotidiano, devendo ser “*planificadamente* indeterminadas de modo a deixarem aos órgãos responsáveis pela

---

podem decorrer do seu incumprimento são “difícilmente concebíveis”, enquanto na norma prevista no Código da Estrada serão “facilmente antevísíveis”. Desta forma, qualquer pessoa afirmaria que a norma do Código da Estrada é uma regra e a norma constitucional é um princípio, atendendo ao facto de uma ser mais concreta e estabelecer um comportamento determinado, e a norma constitucional ser mais abrangente, indeterminada, não prescrever qualquer comportamento concreto e não estabelecer qualquer sanção em caso de incumprimento. Se, de facto, a distinção entre regras e princípios pode não ser difícil, tendo em conta o modo como o legislador consagra as normas em cada caso concreto, por vezes, princípios e regras podem desempenhar papeis bastantes semelhantes e a diferença entre uns e outras traduz-se apenas numa questão de forma e palavras como “razoável”, “negligente”, “injusto” e “significativo” poderão determinar que em causa está uma regra cuja aplicação poderá depender de princípios que vão para além da mesma. É nestas situações que ganham maior relevo os critérios jurídicos de distinção dos tipos de norma em causa e é apenas sobre eles que nos debruçaremos, abandonando, desta forma, os juízos de senso comum.

<sup>151</sup> Estes critérios de diferenciação são apresentados, por exemplo, por Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, *op. cit.*, p.105. Gomes Canotilho, apresenta, por sua vez, quatro critérios distintivos entre regras e princípios: grau de abstração, necessidade ou não de concretização e ainda a diversidade de conteúdo de informação (princípios “abertos” ou “informativos” e princípios “norma” ou “normativos”) e a diversidade da estrutura lógica ou intencionalidade normativa. Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Constituição...*, *op. cit.*, pp. 279 e 280, apresentando-os posteriormente com uma nova designação: critério do grau de abstração, critério do grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto, critério do carácter de fundamentalidade no sistema das fontes do direito e o critério na proximidade da ideia de Direito. Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional...*, *op. cit.*, p. 1144. Entendemos que os critérios de distinção por nós abordados além de encerram em si também estas distinções apresentadas pelo autor, são mais fluídos, pelo que a distinção por nós feita compreende os dois critérios apontados na exposição.

<sup>152</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Constituição...*, *op. cit.*, p. 193.

sua concretização o espaço de liberdade decisória necessária à adequação da norma perante uma realidade multiforme e cambiante”<sup>153</sup>.

Acresce ainda que a relação de uma regra com um caso concreto é mais próxima e mais clara do que a relação de um princípio com o mesmo caso. Nas palavras de Castanheira Neves, as normas serão mais “densas” “porque levam no seu conteúdo significativo uma qualquer assimilação jurídica da realidade social, tendo pois neste sentido uma maior materialidade”<sup>154</sup>. E isto porque os princípios não tipificam os pressupostos e as consequências da sua aplicação, mas possuem antes uma força irradiante que advém do facto de terem uma ampla justificação racional, ética, axiológica, e terem em vista a sua aplicação e serem tomados em consideração num número indeterminado de situações, permitindo uma resolução das mesmas com maior justiça e correção do que sucederia se apenas se aplicassem as regras.

Incontornavelmente, decorrerá das características apontadas uma outra e que assume uma elevada importância: falamos das funções normogénica e sistémica: são o fundamento de regras jurídicas e têm uma “*idoneidade irradiante* que lhes permite «ligar» ou cimentar objectivamente todo o sistema constitucional”<sup>155</sup>. Neste contexto, podemos encontrar no nosso ordenamento jurídico sequências de princípios que estejam ligados entre si pelo chamado “efeito cascata”, ou seja, os princípios com o conteúdo mais diluído e mais vago, podem ser concretizados por outros com conteúdo mais preciso e assim sucessivamente, até se confluírem num conjunto de regras que regule de forma definitiva determinado sector da vida coletiva<sup>156</sup>. Um exemplo do que acabamos

---

<sup>153</sup>*Ibidem*, p. 193. Itálico conforme o texto original. No entanto, este grau de flexibilidade não se poderá traduzir num grau de discricionariedade, pelo que deve, por isso mesmo, ser sempre definido o grau de determinabilidade dos seus próprios preceitos, precisamente sob pena de se permitir o arbítrio e discricionariedade legislativas. É neste sentido que a abertura das normas nunca se poderá divorciar da vinculação do legislador aos princípios gerais, uma vez que ao permitirem uma abertura e margem de conformação aos aplicadores de direito, as normas abrem portas a uma certa indeterminabilidade (que poderá culminar até no complexo problema de discricionariedade aquando do preenchimento dos conceitos indeterminados e concretização das cláusulas gerais), podendo colidir até com os princípios de certeza e segurança jurídicas. Em causa estão exigências de certeza jurídica e legalidade do estado de Direito que limitam a possibilidade de uma justiça material ilimitada.

<sup>154</sup> Cfr. A. Castanheira NEVES, *Curso...*, *op. cit.*, p. 337. Este argumento foi também trazido por Raz, o qual distinguia as regras dos princípios pelo facto de as regras prescreverem atos relativamente específicos e os princípios prescreverem atos inespecíficos. O argumento é refutado por Ronald Dworkin que entende que o autor não concretizou aquilo que é um ato inespecífico nem indicou critérios para a heterogeneidade dos atos genéricos. Cfr. Ronald DWORKIN, *Taking...*, *op. cit.*, pp. 78 e 79.

<sup>155</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 1147. Aspas e itálico conforme texto original.

<sup>156</sup> Neste sentido, afirma Gomes Canotilho que a formação do sistema interno se consegue com base num processo bi-unívoco de «esclarecimento recíproco» e que os princípios ganham densidade através das suas concretizações mediante outros princípios ou

de expor é o princípio da capacidade contributiva: este princípio além de materialização de diversos princípios constitucionais, é fundamento de outros. Num primeiro plano, é materialização do princípio da igualdade, consagrado no art. 13.º da CRP, da garantia do mínimo de existência digna, reconhecida no art. 6.º, n.1º, a) da LGT, da repartição justa dos rendimentos e da riqueza, como prevê o art. 103.º, n.º1 da CRP e garante da diminuição das desigualdades – art. 104.º, n.º1 da CRP. Por outro lado, e apesar de não se encontrar expressamente previsto na Constituição e ser sobretudo desenvolvido pela doutrina e jurisprudência, é também ele fundamento de diversos princípios e regras que o concretizam. Um exemplo é o preceito sobre o qual nos debruçamos no presente estudo, e que prescreve que a tributação das empresas deve incidir fundamentalmente sobre o rendimento real, prevista no art. 104.º, n.º 2 da CRP. O princípio é ainda fonte da consagração da ilidibilidade das presunções estabelecidas em matéria tributária, de acordo com o art. 75.º, n.º 1 da LGT. Uma outra concretização do princípio da capacidade contributiva consta do art. 4.º, n.º 1 da LGT que contempla que a capacidade contributiva é revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património, sendo certo que esta disposição legal é ainda densificada nos códigos específicos dos diferentes impostos, por exemplo, nos referentes ao imposto sobre o valor acrescentado (art. 1.º CIVA), ao imposto sobre pessoas singulares (art. 1.º a 12.º do CIRS), ao imposto sobre as pessoas coletivas (art. 3.º do CIRC).

Estamos perante uma relação inversamente proporcional: quanto mais abrangente e lato for o conteúdo do princípio, maior é a sua força normogenética e tanto menor o seu grau de concretização.

Do lado oposto, as regras não têm este efeito constitutivo de outras normas, uma vez que o seu alcance esgota-se, regra geral, no seu próprio conteúdo, bem mais restrito que o dos princípios - estas estabelecem antes um mandato definitivo, uma vez que encerram em si uma consequência jurídica, um facto concreto e determinado.

### **2.2.2. Critério de ordem qualitativa**

---

regras, formando, desta forma, a unidade da Constituição. O mesmo raciocínio se poderá fazer relativamente ao ordenamento jurídico no seu todo. Acresce ainda que tanto uns como outros podem ter ainda um maior grau de densificação mediante a concretização legislativa e jurisprudencial. Leia-se *idem*, p. 1159.

Em face do segundo critério, de nível qualitativo, a distinção entre normas-regra e normas-princípio deve fazer-se tendo em conta o modo como cada um destes tipos de normas é cumprido.

Ora, as regras, na medida em que têm o seu conteúdo mais restrito e determinam todos os “*critérios da nossa acção*”<sup>157</sup>, isto é, estipulam aquilo que devemos ou não fazer, são suscetíveis de aplicação direta, devido à sua estrutura lógico-dedutiva. De facto, as regras têm uma particular estrutura que as distingue dos princípios, e devem ser interpretadas e aplicadas segundo o esquema básico do silogismo dedutivo, mediante o método de subsunção dos factos à sua previsão.

Pelo contrário, os princípios têm uma estrutura inteiramente diferente: a estrutura destes exige uma interpretação e aplicação totalmente diferenciada do raciocínio técnico-causal/lógico-dedutivo, já que exigem em primeiro a sua concretização, em segundo a análise do caso concreto e finalmente uma ponderação de valores. E isto porque estes exigem, em amplo grau, uma concretização do seu alcance e uma ponderação de condições de facto e de direito que os mesmos não especificaram.

É em consequência desta diferente estrutura de uns e outros e das respetivas características, que o seu modo de cumprimento é também substancialmente diferente. E é pela diferença deste modo de cumprimento que podemos determinar qual o tipo de norma em causa. Vejamos.

Devido à estrutura silogística, as regras cumprem-se mediante a obediência, sendo o cumprimento das mesmas disjuntivo, isto é, ou se cumpre, ou não se cumpre, não admitindo qualquer tipo de gradação – são casos de aplicação de tudo ou nada<sup>158</sup>. Assim, se a regra for válida, seremos obrigados a cumprir aquilo que a mesma prescreve e aceitar as suas consequências jurídicas; caso contrário, isto é, se não for válida, não poderá servir de base para a decisão.

---

<sup>157</sup> Cfr. Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, op. cit., p.106. Itálico mantido conforme o original.

<sup>158</sup> Nas palavras de Dworkin, “all-or-nothing fashion”. Como forma evidente de esclarecer esta característica, o autor socorre-se ao exemplo de uma regra de basebol e refere a existência de uma regra nos termos da qual o batedor se errar mais de três bolas, está fora de jogo – neste caso, o juiz não poderá reconhecer que o enunciado da norma é válido e, apesar disso, não cumprir a mesma. Ainda que em causa se pudesse colocar uma situação excecional, o que é certo é que a regra não contempla exceções – se exceções houvesse, seria necessário elencá-las de modo a tornar mais exato o enunciado da norma. *Idem*, pp. 24 e 25. Cfr. Ronald DWORKIN, *Taking...*, op. cit., p. 24.

Pelo contrário, o cumprimento dos princípios dá-se pela adesão e isto porque a sua estrutura não faz apelo a nenhuma identificação típica de situação de facto que enquadra o nosso comportamento. Sobre isso, o princípio não nos diz nada, pelo que não será possível recorrer a uma inferência lógica a que nos conduz inevitavelmente a norma-regra: o princípio apenas consagra critérios ou indicações que deveremos ter em conta para tomarmos posição a favor de uma ou outra solução, motivo pelo qual só têm significado normativo quando confrontados com um caso concreto.

Esta distinção é essencial, uma vez que a identificação de uma norma como regra ou com princípio condicionará, em larga medida, o modo de cumprimento da mesma: à regra terá que se obedecer exatamente nos termos que prescreve; ao princípio obedecer-se-á se do mesmo retirarmos as mais amplas consequências possíveis.

Maria Lúcia Amaral evidencia muito bem a dicotomia entre uns e outros, motivo pelo qual não poderemos deixar de citar a sua conclusão: “as normas-princípio são cumpridas através de processos gradativos de optimização, e não através de processos disjuntivos de sim-ou-não. Cumprimos um princípio quando, perante um caso concreto, extraímos dele as *mais plenas consequências possíveis*; mas cumprimos uma regra sempre que nos casos concretos obedecemos às suas imposições, proibições ou permissões. Por isso, os *princípios* são maleáveis e as regras rígidas. Duas regras antinómicas excluem-se mutuamente; dois princípios que, perante a vida, surjam entre si como conflitantes, podem sempre (e muitas vezes *devem*) ser compatibilizados pelo intérprete, através de uma solução que procure a conciliação entre os seus diferentes critérios ou indicações”<sup>159</sup>.

Acresce ainda que daqui se retira uma outra consequência prática que permite também distinguir o tipo de norma em causa – falamos do modo como convivem as regras e os princípios em caso de colisão com outras normas do mesmo tipo. Verifiquemos.

Os princípios como têm uma diferente “dimensão de peso e importância”<sup>160</sup> e graduação, em caso de colisão com outros princípios apontam para um procedimento de ponderação – “*mandato de optimização*”<sup>161</sup>. E mais, “os princípios são normas jurídicas

---

<sup>159</sup> Cfr. Maria Lúcia AMARAL, *A forma ...*, op. cit., p.107. Itálico mantido conforme o original

<sup>160</sup> Cfr. Ronald DWORKIN, *Taking...*, op. cit., p. 26 e Cristina QUEIROZ, *O Direito...*, op. cit., p. 669.

<sup>161</sup> Cfr. Cristina QUEIROZ, *O Direito...*, op. cit., p. 670.

impositivas de uma *otimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos”<sup>162</sup>. Assim, quando exista uma colisão de direitos consagrados em princípios o aplicador de direito não poderá “aniquilar” qualquer um deles; a solução passará por estabelecer uma ponderação entre os direitos em causa e estabelecer qual deles deve prevalecer, ou determinar em que medida poderá restringir o conteúdo de um para que ambos possam coexistir e aquele que vai resolver o conflito tem que ter em conta a força relativa de cada um.

No sentido oposto, as regras são normas que prescrevem imperativamente, isto é, impõem, permitem ou proíbem uma exigência, que será ou não é cumprida. Por este motivo, contradizem-se mutuamente: aquilo que uma autoriza, a outra poderá proibir – nestes conflitos de regras, as regras antagónicas não podem coexistir, isto é, não podem vigorar ambas ao mesmo tempo e no mesmo ordenamento jurídico. A única forma de solucionar um conflito entre normas-regra passa pela retirada de uma delas do ordenamento jurídico<sup>163</sup>, ou pela criação e aplicação de uma cláusula de exceção.

E é exatamente devido a estes factos que a convivência dos princípios é conflitual, enquanto a convivência de regras é antinómica: os princípios coexistem, as regras antinómicas excluem-se. Consequentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses, uma vez que, ao contrário das regras, não obedecem à “lógica do tudo ou nada”, e são dotados de uma “virtualidade de harmonização, sem revogação ou invalidação recíproca”<sup>164</sup>. Permitindo uma ponderação de princípios eventualmente conflitantes, a existência de uma norma de exceção não prejudica a sua validade, vinculação e operatividade<sup>165</sup>. Do lado oposto, as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois o que uma regra prescreve deve cumprir-se na exata medida do que prevê, nem mais, nem menos.

---

<sup>162</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, pp. 1445 e 1146. Itálico conforme texto original.

<sup>163</sup> As colisões entre regras podem ser resolvidas mediante a prevalência de uma delas, prevalência essa que é determinada pelas máximas tradicionais de resolução de conflitos normativos: *lex superior derogat inferior*, *lex posterior derogat anterior* ou *lex specialis derogat generali*. Cfr. João Baptista MACHADO, *Introdução ao direito ao Discurso Legitimador*, 19ª reimp., Coimbra, Almedina, 2011, pp. 170 e 171. Perante a questão por vezes colocada acerca da resolução conflitos entre regras e princípios, Ronald Dworkin afirma que em causa não estará a comparação entre o peso da regra e o peso do princípio, mas antes a comparação do peso entre dois princípios, ou dois conjuntos de princípio, uma vez que as regras são concretizações dos princípios, e como tal estarão sempre subordinadas a um determinado princípio. Cfr. Ronald DWORKIN, *Taking...*, *op. cit.*, pp. 77 e 78.

<sup>164</sup> Cfr. Jorge MIRANDA, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 628.

<sup>165</sup> Cfr. Cristina QUEIROZ, *O Direito...*, *op. cit.*, p. 669.

Pelo que em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objeto de ponderação e de harmonização, pois “contêm apenas «exigências» ou «standards» que, em «primeira linha» (*prima facie*) devem ser realizados”, enquanto as regras contêm “«fixações normativas» *definitivas*”, sendo insustentável a validade de regras simultaneamente contraditórias<sup>166 e 167</sup>.

Entendemos, face ao exposto, que a diferença entre regras e princípios não se prende a uma diferença qualitativa, mas funda-se no diverso modo e grau de cumprimento: ambas são normas, ambas prescrevem Direito, mas atendendo à sua distinta estrutura, cada uma tem um modo de cumprimento e permite um grau de cumprimento diferente da outra. Sublinhamos que esta é a mais relevante consequência prática da qualificação da norma como regra ou princípio e com base na qual refletiremos acerca da efetividade e operatividade do princípio da tributação do rendimento real.

---

<sup>166</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, pp. 1445 e 1446. O autor rejeita, no entanto, o modelo da ponderação dos bens pelo qual o aplicador do Direito muitas vezes soluciona os conflitos de normas. E fá-lo por diversos motivos. Desde logo, porque afirma que ao utilizar-se o modelo de ponderação de bens constitucionais aquando da interpretação das normas, o sentido que se lhe dá não é o da comparação do peso dos princípios, mas antes a “discussão das valorações de bens constitucionais igualmente valiosos”. Acrescenta ainda que “não colhe a ideia dos «princípios» como um «justo superior» que, em caso de necessidade, justificará a invalidade de normas constitucionais em conflito irremediável com os princípios axiológico-normativos superiores (...). A eventual tarefa de *optimização constitucional* alicerça-se mais racionalmente num princípio da concordância prática do que numa escala ordinal ou cardinal de «valores» constitucionais”- *idem*, p. 282. Itálico mantido conforme original.

<sup>167</sup> A visão apresentada não é, todavia, unanimemente aceite, e isto porque há autores que adotam uma posição mais rígida e extrema e entendem que os princípios só são passíveis de uma aplicação de tudo ou nada, uma vez que o princípio é ou não é aplicado, por exemplo, ou respeita ou viola o princípio da liberdade, da igualdade, da boa-fé. Este entendimento é defendido por H. Ávila e referenciado por António CORTÊS, *Jurisprudência ...*, *op. cit.*, p. 130. Como objeção a este entendimento, por vezes tem sido criticada a forma como muitos autores se referem à aplicação direta das normas-regra mediante juízos de subsunção, uma vez que não se poderá entender que as regras se aplicam sem um qualquer juízo de ponderação, já que a sua aplicação pode exigir mesmo uma ponderação de factos contrários. Ainda assim, o autor admite que é possível uma distinção de carácter “*aproximativo e gradual*” entre regras e princípios, ainda que a mesma valha apenas tendencialmente, isto é, “é uma questão de *grau de tipicidade dos pressupostos* e de *proximidade às exigências éticas ou axiológicas do Direito*”. De acordo com esta visão, aquela que o autor designa por “distinção forte (claro contraste)” existirá apenas entre as “regras estritas” e os “princípios abertos”, sendo que só depois de interpretada a norma é que poderemos concluir se ela se aplicou de acordo com o esquema lógico-dedutivo ou se exigiu uma ponderação complexa de circunstâncias, fins e interesses contrapostos. Caso contrário, se se qualificasse *a priori* um preceito como regra ou princípio cairíamos num inadmissível conceptualismo. E isto porque, de acordo com a posição do autor, as dificuldades da distinção entre regras e princípios tornam-se maiores pelo facto de a qualificação como regra ou princípio ser um resultado da interpretação da norma em causa do que algo estabelecido na própria proposição normativa. O autor vai ainda mais longe e afirma mesmo que a distinção entre regras e princípios se refere não apenas a duas categorias de normas ou parâmetros normativos, mas sim a duas atitudes metodológicas, a dois modelos de ordenamento jurídico – *idem*, pp. 133 a 136. Itálico conforme texto original.



Expostas que estão as diferentes características das normas, os seus fundamentos e critérios jurídicos que permitem diferenciar umas e outras, importa determinar qual o tipo de norma consagrada no art. 104.º, n.º 2 da CRP e daí retirar as mais amplas implicações, as quais serão a chave das respostas às questões da efetividade, operatividade e dignidade constitucional do preceito em análise.

### **2.3. QUALIFICAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CONSAGRA A TRIBUTAÇÃO COM BASE NO RENDIMENTO REAL – POSICIONAMENTO CRÍTICO**

Antes de qualificarmos a norma objeto do presente estudo, uma vez que é em função desta que poderemos determinar a operatividade do conceito e suas consequências a nível do sistema fiscal, cumpre justificar a necessidade desta qualificação, já que a doutrina aborda unanimemente esta norma como sendo um princípio, pelo que parece que dúvidas não restarão acerca dessa qualificação. Entendemos que apesar dessa coerência no tratamento da mesma, não podemos aceitar, sem mais, tal posição. E isto porque a maioria dos autores refere-se ao princípio da tributação do rendimento real de forma automática, sem justificar tal entendimento<sup>168</sup>.

Passemos à análise e à respetiva qualificação.

Em momento anterior argumentamos que a distinção entre as regras e os princípios não se poderá fazer à luz do senso comum, porque este tipo de raciocínio apenas tem em consideração a amplitude do conteúdo da norma e as consequências em caso da sua violação. Ora, não podemos deixar de concordar com o facto de a falta de indicação de consequências jurídicas em caso de incumprimento da norma e o cariz amplo não significar, de *per se*, que em causa está um princípio. Todavia, e não

---

<sup>168</sup> De referir que a doutrina maioritária não faz qualquer referência explícita à caracterização dos princípios para justificar a qualificação da norma como tal. A posição generalizada admite, apenas implicitamente, a possibilidade do cumprimento gradual do preceito e até mesmo o seu afastamento em determinadas situações, apresentando como único fundamento o advérbio “fundamentalmente” utilizado pelo legislador, e nas dificuldades práticas da determinação do princípio. No entanto, consideramos que estes critérios não são os mais adequados e os mais corretos juridicamente. Entendemos ser fulcral determinar o tipo de norma em causa para concluir se se poderá respeitar o conteúdo do preceito constitucional quando se tributa com base no rendimento normal e se este preceito tem operatividade e efetividade no seio do nosso ordenamento jurídico-fiscal.

excluindo este tipo de juízos de senso comum que será necessariamente aquele que a maioria dos contribuintes fará, analisando a fórmula “o princípio é simultaneamente mais forte e mais fraco do que a regra”<sup>169</sup>, poderemos ser levados a afirmar que em causa está um princípio uma vez que, em relação à sua importância, e tendo em conta que o mesmo funciona como base e limite à tributação das empresas, este é um dos preceitos basilares de todo o sistema fiscal; do ponto de vista das consequências jurídicas em caso de incumprimento, estamos perante um preceito com uma força fraca, já que este não se prescreve nem são concebíveis as consequências que podem decorrer do seu incumprimento<sup>170</sup>.

No entanto, e tal como defendemos na exposição, devemos ir mais além, fazendo uma análise jurídica acerca da natureza da norma.

Atentos os critérios jurídicos de distinção, e seguindo a ordem *supra* apresentada, iniciaremos a análise pelo critério de ordem quantitativa ou gradativa.

De acordo com o primeiro critério, e atendendo não só ao conteúdo amplo e indeterminado da norma em causa, como também à intenção que lhe é subjacente, parece-nos que a mesma configura um princípio. Será, de facto, assim?

O legislador constitucional consagrou que a tributação deverá incidir fundamentalmente sobre o rendimento real das empresas.

Ora, de acordo com o nosso entendimento, o rendimento real está associado a um ideal de tributação, a um objetivo a ser alcançado em cada situação concreta. Desta forma, este preceito deve ser tido em conta na tributação, isto é, opera enquanto conceito basilar de um modelo de tributação, pelo que mais não será do que um valor que tem em vista orientar a atividade da comunidade de intérpretes. Tem um marcado carácter planificadamente indeterminado, com um grau de abstração elevado porque representa um padrão que deve ser observado e procurado no seio da tributação.

Tal preceito não determina o modo de apurar o rendimento, deixando tal tarefa a cabo do legislador ordinário, a quem caberá ainda densificar e concretizar o conceito.

---

<sup>169</sup> Este raciocínio foi apresentado por Cfr. Maria Lúcia AMARAL, *A forma..., op. cit.*, pp.104 e 405 e por nós exposto aquando a apresentação dos critérios de distinção entre as duas figuras em causa.

<sup>170</sup> Desde logo, com a utilização do advérbio “fundamentalmente”, parece que o legislador teve em vista permitir um afastamento ao rendimento real, não decorrendo do mesmo quaisquer consequências, uma vez que é o próprio legislador a permiti-lo.

A nossa posição em relação a esta qualificação sai reforçada pelo facto de a norma não ser dotada de uma estrutura silogística, pois não estabelece nenhuma previsão nem estatuição, mas prescreve antes, num plano jurídico, um objetivo, uma orientação a ser levada em linha de conta em cada tributação, evidenciando-se, desta forma, um carácter programático<sup>171</sup>.

Um outro argumento que invocamos e que não poderá ser esquecido, reporta-se à ambição que foi depositada na norma, na medida em que está mais próxima daquilo que é mais valioso e carente de proteção, como são os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva.

A qualificação como princípio pode ainda fundar-se com o facto de o legislador constitucional permitir que a tributação não incida exclusivamente, mas apenas fundamentalmente sobre o rendimento real. Neste domínio, e tomando como base o recurso ao advérbio fundamentalmente, são múltiplas as referências doutrinárias ao facto de o legislador prever de modo mitigado a tributação do rendimento real<sup>172</sup>. Para alguns autores, esta característica justifica-se tendo em conta as dificuldades práticas em conseguir uma aplicação correta do princípio que, face à estrutura empresarial portuguesa, têm conduzido a legislação por caminhos que praticamente afastam a tributação real; para outros o advérbio fundamentalmente foi integrado com o objetivo de “moderar o alcance da garantia da tributação do rendimento real, em operações particulares, onde podem ser postos em causa o cumprimento do espírito do sistema fiscal, através de manobras de elisão interna e internacional”<sup>173</sup>, funcionando assim como uma salvaguarda da tributação nas situações em que o rendimento efetivamente obtido não seja determinável.

---

<sup>171</sup> Este entendimento é partilhado por Rui Guerra da FONSECA, *et all*, *Comentário...*, *op. cit.*, pp. 909 e 910; João Sérgio RIBEIRO, *Tributação presuntiva...*, *op. cit.*, p. 28; José CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, pp. 173 e 174 e João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 917, nota de rodapé n.º 23. Américo Fernando Brás Carlos afirma, porém, que com a 4.ª revisão constitucional operada pela Lei constitucional 1/97, de 20 de Setembro, o tempo verbal do verbo incidir deixa de estar no futuro e passa a estar no presente, pelo que, no seu entendimento, a norma deixou de ser programática para passar a ter eficácia direta. Cfr. Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos...*, *op. cit.*, p. 159.

<sup>172</sup> Sobre este carácter leiam-se, a título exemplificativo, Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Tomo II: Organização económica, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 227; José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 14; Rui Guerra da FONSECA *et all*, *Comentário...*, *op. cit.*, p. 911 e Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos...*, *op. cit.*, p. 168.

<sup>173</sup> Cfr. José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 14.

Atendendo a todos estes fatores, não poderemos concordar com outra posição que não seja a de qualificar o preceito em causa como um princípio. Até porque, neste contexto, e tendo então em conta que a norma em causa mais não é do que um preceito de natureza axiológico-normativa, com função enunciativo-programática, somos levados a afirmar que o caráter “dirigente do disposto no n.º2 do art. 104.º da CRP”<sup>174</sup> constitui o “verdadeiro *programa de reforma fiscal*”<sup>175</sup>, com o objetivo de «”recortar” o quadro típico ou caracterizador do sistema fiscal futuro e não “estabelecer” ou “desenhar a cheio” esse mesmo quadro»<sup>176</sup>, tal como tem sido afirmado por alguns intérpretes do ordenamento jurídico.

Analizado que está o critério de ordem gradativa, importa analisar as consequências práticas que de tal qualificação advêm à luz do critério de ordem qualitativa.

Do ponto de vista deste critério, deveremos analisar o modo de cumprimento do preceito em causa, isto é, o modo como o mesmo deverá ser aplicado e como é alcançado nas mais variadas situações concretas.

Ora, sendo esta uma norma de caráter marcadamente programático e não definindo os “*critérios da nossa acção*”<sup>177</sup>, então a mesma só nos indicará os critérios que deverão ser tidos em conta nas decisões a tomar. Consequentemente, o preceito em causa só terá significado quando confrontado com um caso concreto.

Configurando então, a natureza de princípio, a exigência da tributação do rendimento real pressupõe uma ponderação de resultados. Neste seguimento, a norma será cumprida quando, perante um caso concreto, extraímos dela as mais amplas consequências possíveis.

E quais serão, então, as consequências possíveis?

Se estivéssemos perante uma regra que estabelecesse o rendimento real, esta não permitiria outra tributação das empresas que não a que se baseasse no rendimento efetivo; no caso, o legislador constitucional, na própria norma onde estabelece o

---

<sup>174</sup> Cfr. Rui Guerra da FONSECA *et all*, *Comentário...*, *op. cit.*, p. 911. No mesmo sentido, José CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, p. 173.

<sup>175</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, p. 173. Itálico mantido conforme o texto original.

<sup>176</sup> *Idem*, p. 174. Aspas mantidas conforme o texto original.

<sup>177</sup> Cfr. Maria Lúcia AMARAL, *A forma...*, *op. cit.*, p.106. Itálico mantido conforme o texto original.

princípio da tributação do rendimento real abre portas para que, em situações extremas, nas quais tal rendimento seja indeterminado ou indeterminável, a tributação fique aquém deste rendimento e se afaste do mesmo. Desta forma, o cumprimento da norma em análise não se fará por obediência nem mediante um juízo disjuntivo.

Prova do que afirmamos é o facto de na consagração da norma o legislador ter previsto o advérbio fundamentalmente, tal como demos conta em momento anterior.

Neste sentido, o programa não terá que se concretizar de uma só vez e, menos ainda, ser realizado logo no seu grau mais elevado, permitindo que o mesmo seja posto em prática de forma progressiva. Tal cumprimento ficará, portanto, dependente de cada caso concreto. Com isto pretendemos dizer que o princípio em causa se deverá considerar cumprido quando, atendendo às condicionantes de cada caso, se retira do mesmo as mais amplas consequências possíveis, isto é, quando, numa dada situação, se respeita o mesmo no grau mais elevado da forma mais próxima possível: quando se tributa o rendimento que é o rendimento efetivo ou quando, nas situações em que este não é determinável, se tributa o rendimento que se crê ser o mais próximo deste.

Mais, o legislador constitucional não poderia impor um objetivo tão complexo de realização ao legislador ordinário quando só este, em cada caso, terá condições de conhecer e avaliar: estamos perante um objetivo cujo conteúdo está dependente daquilo que, em cada momento e em cada contexto social e económico é possível, pelo que o legislador constitucional não poderá levar muito longe as suas pretensões de determinação do rendimento real<sup>178</sup>.

Só de acordo com este entendimento se compreenderá que o mesmo possa sofrer limitações em função do princípio da praticabilidade.

---

<sup>178</sup> De facto, a Constituição não opera como um conjunto de regras jurídicas, mas antes como um «projecto» ou «desenho» de construção do futuro», prescrevendo antes uma conduta que é a de dar ordem à sociedade – cfr. Cristina QUERIROZ, “Justiça constitucional...”, *op. cit.*, 585 e 586. Ora se a Constituição postula normas com “valores jurídicos básicos”, não é menos verdade que tais normas não possam variar de intensidade, extensão e alcance em virtude do contexto no qual são aplicadas e dos fins e modo do exercício do poder – cfr. Paulo Ferreira da CUNHA, “Do direito de Constituição na doutrina portuguesa contemporânea”, in *Studia Iuridica* 61, *Ad honorem – I, estudos em homenagem ao Professor Doutor Rogério Soares, coord. Aníbal Almeida*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pp. 571 e 572. Leia-se ainda Jorge MIRANDA, “Sobre a reserva constitucional da função legislativa”, in Jorge Miranda (org.), *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976 – vol. II*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 883.

Não se julgue, contudo, que este entendimento implica um recuo no modelo da tributação do rendimento real, uma vez que, em todas estas situações deverá ser sempre admitida a possibilidade de o contribuinte ser ouvido, participar no procedimento de determinação da sua matéria tributável, e ilidir qualquer presunção a que se tenha recorrido. Desta feita, o afastamento da tributação do rendimento efetivamente obtido pressupõe sempre o preenchimento de dois requisitos: o da excecionalidade e da proporcionalidade – a tributação do rendimento que se afaste do rendimento efetivo só será admissível se não se conhecer o rendimento obtido e a tributação deverá incidir sempre sobre o rendimento mais próximo do rendimento alcançado pelos contribuintes. De referir ainda que caberá à Administração, em cada caso, determinar qual o rendimento que será tido em conta para efeitos da tributação e o respetivo modo de o apurar. Ora, esta preocupação com a descoberta da verdade material e a real capacidade dos contribuintes não existia no modelo de tributação do rendimento normal, razão pela qual rejeitamos tal entendimento.

## **§ CONCLUSÕES PARCIAIS**

Em jeito de conclusão podemos afirmar que, revestindo a norma do art. 104.º, n.º 2 da CRP a natureza de princípio, a mesma admite que o seu cumprimento se faça de forma gradual e circunstancial. Esta marca distintiva do preceito em causa não poderá ficar esquecida porque encerra sérias implicações a nível prático.

Referimo-nos ao facto de o princípio da tributação do rendimento real configurar uma intenção do legislador, um objetivo que deve ser prosseguido pelos aplicadores do Direito.

Mas referimo-nos sobretudo ao facto de tal preceito admitir o seu cumprimento na medida do possível, ou seja, entender-se-á que o princípio da tributação do rendimento real se encontra respeitado sempre que, em cada caso, a Administração tribute o rendimento que mais próximo se encontre do rendimento efetivamente obtido pelo contribuinte.

Importará, conseqüentemente, determinar se no seio do nosso sistema de tributação o rendimento real é, na sua dimensão mais ampla,

enquanto rendimento efetivo dos contribuintes, passível de ser determinado.

Se o for, exige-se que a tributação incida unicamente sobre este, motivo pelo qual se poderá considerar que o mesmo não revestirá uma intenção, mas antes uma realidade que deve ser sempre prosseguida.

Pelo contrário, se analisadas as regras de determinar o entendimento, se chegar à conclusão de que o rendimento efetivo dos contribuintes não é alcançável em tal dimensão, então dever-se-á admitir que, constituindo este um mandado de otimização, o mesmo admitirá que se tribute o rendimento que mais se aproxime do objetivo ideal.

Esta é uma problemática que será analisada na PARTE III da presente dissertação, uma vez que a mesma implicará que se lance um olhar sobre as regras de tributação e os objetivos que lhe são subjacentes.

## CAPÍTULO 3

# ANÁLISE DO ÂMBITO SUBJETIVO DO PRINCÍPIO DO RENDIMENTO REAL

### 3.1. CONCEITO DE “EMPRESA”

No art. 104º, n.º 2 da CRP o legislador prescreve que a tributação das empresas deverá incidir, fundamentalmente, sobre o seu rendimento real.

Depois de determinarmos o tipo de norma e antes de determinarmos a operatividade e efetividade do preceito, será necessário entender a que universo subjetivo este é imputado. Tendo em conta que o legislador adotou um conceito jurídico-económico de apreensão difícil, será necessário esclarecermos que tipo de empresas poderão estar em causa e se o âmbito subjetivo de aplicação não se poderá estender, ainda, às pessoas singulares.

Não será novidade afirmar que a empresa surgiu como um fenómeno da vida económica e social, pelo que esta realidade poderá ser reportada não só a um plano de natureza jurídico-empresarial, mas também a um plano metajurídico<sup>179</sup>.

Acresce ainda que este constitui um fenómeno bastante complexo e que se relaciona com diversas áreas do saber, entre as quais se destacam o Direito e a Economia, mas também a Sociologia. Ora, é mais do que reconhecida a

---

<sup>179</sup> Cfr. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. I - Introdução, Actos de Comércio, Comerciantes, Empresas, Sinais distintivos, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2006, pp. 192 e ss e, do mesmo autor, *Da empresarialidade (as empresas no Direito)*, reimp., Coimbra, Almedina, 1999, pp. 10 a 24.



interdependência entre o Direito e a Economia, e é também mais do que reconhecida a existência de inúmeros pontos de conexão entre direito fiscal e direito privado.

E frisamos isto porque ao analisarmos uma matéria como esta será necessário termos em conta alguns aspetos que são de elevada relevância. Desde logo, o facto de a mesma expressão ser utilizada em diversos ramos do Direito, não implica que, em todos eles, o conceito em causa seja o mesmo, isto é, não se exige a univocidade dos termos. Por outro lado, não se poderá esquecer, nunca, a natureza jurídica do contexto em que os termos são utilizados. Também não se poderá deixar de referir que apesar dos riscos possíveis, nada impede que o legislador possa recorrer a definições. E finalmente, não será errado afirmar que, apesar das definições terem carácter vinculativo, prescritivo, os conceitos utilizados pelo legislador podem ser objeto de interpretação<sup>180</sup>.

Assim, antes de mais, importará apurar se os conceitos de direito privado utilizados no âmbito fiscal conservam o significado que têm no direito privado, ou se serão objeto de reelaboração no domínio do Direito fiscal, vindo a assumir neste ramo do Direito, um significado próprio. Em muitas situações, é a própria lei fiscal que atribui, de forma expressa, um significado específico aos conceitos do direito privado<sup>181</sup>, mas há situações em que o legislador se limita a utilizar os conceitos do foro do Direito privado, sem se afastar do conceito que lhes é atribuído neste âmbito. Nestes casos, caberá aos órgãos a quem competir a aplicação, densificar o conceito em causa. Ainda assim, o legislador introduziu uma orientação metodológica, estipulando, no art. 11.º, n.º 2 da LGT que sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de Direito, devem os mesmos ser interpretados no exato sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.

---

<sup>180</sup> Há, porém, vozes que contestam a utilidade das definições legais, ou entendem que as mesmas não têm carácter prescritivo, alegando que não cabe ao legislador fazer construções concetuais - tarefa essa que cabe à doutrina -, mas cabe-lhe apenas estabelecer regimes jurídicos. No entanto, nas situações em que em causa estão verdadeiras definições legais (quando se constrói as hipóteses a que se ligam as consequências jurídicas de determinadas normas), não estamos perante puras construções legais. Na opinião de João Baptista Machado, as definições legais têm carácter prescritivo, afirmando ainda que o “legislador não está na mesma posição que o naturalista ao estabelecer as suas definições. Mesmo que incompleta ou imperfeita, a definição do legislador não é como que uma simples noção provisória e revisível de uma realidade que se pretende categorizar: ela compreende sempre uma vontade ou intenção normativa, uma decisão”, pelo que, conclui, o legislador ao dar de certa situação de facto uma definição, formula a sua resposta a uma questão normativa” - Cfr. João Baptista MACHADO, *Introdução...*, *op. cit.*, pp. 110 e 111.

<sup>181</sup> A título meramente exemplificativo, leiam-se os art. 2º, n.º 2 do CIMT, no qual o legislador densifica o conceito de “transmissão”; o art. 5º do CIRS que densifica o conceito de “frutos”, previsto no art. 212º do CC; o art. 2º do CIRS, que densifica o conceito de retribuição previsto no art. 258º do CT.

No caso, o termo “empresas” é um termo de Direito comercial para o qual o legislador fiscal não consagrou qualquer definição, pelo que, à luz do art. 11.º, n.º 2 da LGT, ao conceito de empresa deve atribuir-se o sentido geral de empresa. Mas qual o conceito geral de “empresa”, ou qual a definição que lhe é atribuída no Direito comercial? Vejamos.

Não é fácil chegarmos a um conceito geral de empresa, até porque o próprio legislador tem atribuído conceitos diversos e utilizado o termo com diferentes significados, em múltiplas situações<sup>182</sup>. A doutrina tem vindo a entender que, contudo, é possível alcançar um conceito geral de empresa em sentido objetivo<sup>183</sup>, passando este pelo entendimento da empresa enquanto “unidade jurídica fundada em organização de meios que constitui um instrumento de exercício relativamente estável e autónomo de uma atividade de produção para a troca”<sup>184</sup>. A categoria de empresa poder-se-á reconduzir à ideia de que esta “compreende todas as formas de organização social e económica que visam promover as pessoas com bens e serviços na base de negócios livres ou contratados”<sup>185</sup>.

Ora, uma vez que, e voltemos a repetir a ideia, “compreende todas as formas de organização social e económica”, e tendo sobretudo em conta que “a definição do

---

<sup>182</sup> Um dos sentidos que vulgarmente é atribuído é o facto de esta constituir a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica (por exemplo, no art. 5.º do CIRE). Porém, o termo “empresa” também tem sido empregue para significar sujeito: o art. 38º, n.º 4 CRP prescreve que o princípio da especialidade das empresas titulares de órgãos de informação geral; com o mesmo significado, consagra o art. 102.º, parágrafo 3 do CCom que os “créditos de que sejam titulares empresas comerciais, singulares ou colectivas” e o art. 91.º do CT prescreve os diferentes tipos de empresa com base no número de trabalhadores que nelas trabalham (empresa como sujeito). Já o art. 233º do CT funda-se no termo “empresa” como algo objetivo, estabelecendo que se considera teletrabalho a prestação laboral realizada com subordinação jurídica, habitualmente fora da empresa do empregador.

<sup>183</sup> No sentido objetivo a empresa é perspectivada como uma unidade jurídica baseada numa organização de meios que constitui um instrumento de exercício relativamente autónomo e estável de uma atividade de produção para troca, ou seja, empresa em sentido objetivo será a organização de meios para uma atividade produtiva dirigida à troca, pelo que neste ponto de vista, esta organização é autonomizável face ao respetivo sujeito. Simplificando, a empresa é vista como um instrumento ou estrutura produtivo-económica objeto de direitos e negócios. Atendendo a uma perspetiva subjetivista, a empresa é encarada como sendo um conjunto de sujeitos jurídicos que exercem uma atividade económica e, portanto, a empresa-sujeito, titular de direitos e deveres. Para uma abordagem da problemática, leia-se Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, *op. cit.*, pp. 213 a 279 e, do mesmo autor, *Da empresarialidade...*, *op. cit.*, pp. 281 a 308.

<sup>184</sup> *Idem*, p. 304.

<sup>185</sup> Cfr. Jorge Manuel Coutinho de ABREU, *Curso...*, *op. cit.*, p.196.

sujeito passivo depende *do que e porque* se pretende tributar”<sup>186</sup>, poder-se-á afirmar que o conceito de “empresa” abrange, então:

- empresas coletivas;
- empresas singulares ou individuais;
- empresas no sentido amplo do Direito fiscal e não no seu sentido restrito, integrando-se, neste contexto, as empresas dos profissionais independentes<sup>187</sup>.

Para este entendimento concorrem outros argumentos com os quais não podemos deixar de concordar e que reforçam a nossa posição.

Desde logo, não é erróneo afirmar que a expressão empresa neste contexto constitucional, permite uma adaptação da norma em causa às realidades evolutivas da economia<sup>188</sup>.

Acresce ainda o facto de, se fosse intenção do legislador sujeitar apenas a tributação das sociedades ao rendimento real, em vez da expressão “tributação das empresas” poderia ter utilizado o termo “tributação das sociedades”. De facto, e contrapondo o n.º 1 com o n.º 2 do art. 104.º da Constituição, pode-se ainda afirmar que no n.º 1 o preceito em causa é o “imposto sobre o rendimento pessoal”, enquanto no n.º 2 está em causa a “tributação das empresas”, pelo que em dicotomia não estão os conceitos de “imposto sobre as pessoas singulares” e o “imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas”<sup>189</sup>.

Um outro argumento que não poderá deixar de ser mencionado, é o facto de o próprio CIRC prescrever que são sujeitos passivos de IRC as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades desprovidas de personalidade jurídica com sede ou

---

<sup>186</sup> Neste seguimento, leiam-se Rui Guerra da FONSECA *et all*, *Comentário...*, *op. cit.*, p. 910 e José xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, pp. 6 a 9.

<sup>187</sup> Este facto justifica-se, desde logo, pela evolução legislativa. No Código da Contribuição Industrial quer os rendimentos empresariais (derivados das atividades comerciais, industriais e agrícolas), quer os rendimentos dos profissionais independentes estavam subordinados ao princípio da tributação pelo rendimento real. Ora, com a LRF e junção que esta operou na categoria B (rendimentos profissionais e empresariais), parece assim ser indiscutível que o legislador tenha optado por adotar um conceito amplo de empresa.

<sup>188</sup> Rui Guerra da FONSECA *et all*, *Comentário...*, *op. cit.*, pp. 909 e 910, afirmam ainda que “sabendo-se que o Direito Europeu abdica, em regra, da consideração da personalidade jurídica para tratar o fenómeno empresarial, aqui está também um potencial adaptativo do texto constitucional – e por consequência de garantia da respectiva sobrevivência, eficácia ou não adormecimento”.

<sup>189</sup> Pode ler-se, neste sentido, José CASALTA NABAIS, “O quadro...”, *op. cit.*, p. 556 e, do mesmo autor, *Direito...*, *op. cit.*, p. 167.

direção efetiva no território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em sede de IRS ou IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas, e como também as entidades com ou sem personalidade jurídica, que, não tendo sede ou direção efetiva no território português, obtenham nele rendimentos que não sejam sujeitos a IRS. Assim, por empresa poder-se-á entender qualquer entidade comercial ou civil sob a forma comercial, bem como até entidades desprovidas de personalidade jurídica, sendo certo que o único requisito é que pratiquem uma atividade económica da qual obtenham rendimentos tributáveis.

Por outro lado, a diferenciação na forma da tributação entre empresas individuais e empresas coletivas levaria a uma violação do princípio de neutralidade da tributação. Neste sentido, afirma José xavier de Basto que “os regimes tributários não devem depender das formas jurídicas de organização dos negócios, pelo que a interpretação natural do preceito conduz a considerar que ele quer abranger todo o universo das unidades de produção, independentemente da forma jurídica escolhida”<sup>190</sup>. Se assim não fosse entendido, a determinação do modo de tributação condicionaria a escolha acerca da estrutura ou forma jurídica que deveria constituir o negócio, desde logo, a escolha da constituição ou não pessoas coletivas. Implicitamente, violar-se-ia a liberdade de escolha e exercício do género de trabalho ou de profissão e a liberdade de empresa ou de iniciativa económica. Ora, esta liberdade de configuração jurídica não é mais do que um corolário do Estado fiscal e constitui uma importante manifestação de liberdade de disposição económica dos indivíduos e suas organizações, pelo que não poderá ser aniquilada.

### **3.2. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO ÀS PESSOAS SINGULARES**

O art. 104.º, n.º 2 da CRP consagra que se deverá atender fundamentalmente ao rendimento real no âmbito da tributação das empresas. Mas será que este princípio poderá ser aplicável também às pessoas singulares?

Ora, uma interpretação literal levaria a uma resposta negativa, na medida em que, para além do n.º 2 do art. 104.º da CRP apenas referir as “empresas” como sujeito

---

<sup>190</sup> Cfr. José xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 5.

passivo da tributação, o n.º 2 do mesmo artigo refere-se à tributação do rendimento pessoal, pelo que parece que o legislador constitucional quis excluir o imposto pessoal do princípio da tributação do rendimento real.

Todavia, relativamente ao rendimento pessoal, consagra o legislador que este visará a diminuição das desigualdades, que o imposto será único e progressivo e deverá atender ao rendimento e às necessidades concretas de cada agregado familiar. Ora, acresce ainda que esta imposição de tributar apenas o rendimento obtido por cada agregado familiar deriva de outras normas que não o n.º 2 do art. 104.º da CRP, e exemplo disso é o princípio da capacidade contributiva que, enquanto critério material de uma justa repartição dos encargos, tal como já explicitado, exige que o legislador tribute o rendimento líquido, disponível e real das famílias<sup>191</sup>. É neste sentido, e tendo em conta que a exigência de tributar apenas o rendimento real está de tal forma explícita e radicada noutros preceitos constitucionais e fiscais, que o legislador pode ter entendido não ser necessário estabelecer tal ideia para a tributação dos restantes sujeitos passivos de imposto<sup>192</sup>.

Por outro lado, a norma não proíbe que a tributação das pessoas singulares incida sobre o rendimento real.

De mais a mais, poderá existir um fundamento para a não consagração da tributação das pessoas singulares com base no rendimento real. Referimo-nos não só à complexidade dos deveres declarativos e respetivos custos que este princípio acarreta, mas também ao facto de a tributação do rendimento real exigir um grau de investigação e comprovação do rendimento declarado que poderá colidir com o direito à reserva da vida privada dos contribuintes e respetiva família. Este é um direito com dignidade constitucional, consagrado no art. 26.º da CRP e cujas restrições, a nível fiscal, estão previstas nos art. 63.º e ss da LGT. Analisando os artigos em causa, facilmente se compreenderá que o princípio ganha especial relevo no âmbito das pessoas singulares, assumindo uma dimensão mais fraca em relação às pessoas coletivas<sup>193</sup>: é por este

---

<sup>191</sup> Leiam-se, neste sentido, João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 909, nota de rodapé n.º 10; Mônica Leite de CAMPOS e Diogo Leite de CAMPOS, *Direito...*, *op. cit.*, p. 127 e João Sérgio RIBEIRO, *Tributação ...*, *op. cit.*, p. 29.

<sup>192</sup> Este é também do Tribunal Constitucional, tal como consta do acórdão n.º 142/2004, relativo ao processo 453/03, de 10-03-2004, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e consultado em 12-02-2013.

<sup>193</sup> Acerca do problema do segredo profissional e reserva de informações bancárias e os deveres declarativos, deve ler-se J. L. SALDANHA SANCHES, “Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspectiva funcional”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e*

motivo que chocará menos que a Administração possa investigar toda a contabilidade das empresas, pedir esclarecimentos e exigir até, por exemplo, a entrada nas instalações da empresa, ao contrário do que sucede no âmbito da reserva da vida privada das pessoas singulares<sup>194</sup>.

## § CONCLUSÕES PARCIAIS

Julgamos, deste modo, que apesar de o legislador não ter densificado o conceito do termo “empresa”, este deve ser interpretado num sentido lato, sendo ainda certo que o princípio da tributação do rendimento real deverá ser levado em linha de conta no âmbito da tributação das pessoas singulares.

Desta feita, e independentemente do tipo de contribuinte que esteja em causa, a tributação terá sempre que incidir sobre o seu rendimento real, já que este operará, enquanto concretização do princípio da capacidade contributiva, como limite de toda a tributação.

---

*Gestão Fiscal*, n.º 21, Jan-Mar 2005. Acerca do direito à reserva da vida privada das pessoas singulares pode ler-se, entre outros, Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição...*, *op. cit.*, pp. 458 a 461 e 467 a 468 e ainda os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 602/2005, relativo ao processo 514/2005, de 02-01-2005 e o acórdão 490/2011, relativo ao processo 784/09 de 24-10-2011, disponíveis em [www.dgs.pt](http://www.dgs.pt), consultados em 11-02-2013.

<sup>194</sup> Leia-se o art. 63.º da LGT relativos às condições de admissibilidade de restrições ao direito da reserva da vida privada (e que parecem estar mais relacionadas com as pessoas singulares) e o regime da inspeção tributária, previsto no RCPIT (sobretudo direcionados a pessoas coletivas) e no qual se prevê a possibilidade de a inspeção se realizar nas instalações dos contribuintes, sendo que a recusa ou oposição à entrada nas instalações da empresa constitui uma contraordenação nos termos do art. 111.º do RGIT. Tendo em conta esta situação, admitimos, contudo, que se possa questionar se esta onerosidade imposta às pessoas coletivas é proporcionalmente justificável àquela que é imposta às pessoas singulares, uma vez que, quer num caso, quer noutro, a Administração terá sempre, como último objetivo, a tributação de acordo com a capacidade contributiva e igualdade horizontal.



## **PARTE III**

# **ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL À LUZ DO NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO**

Verificados que estão o enquadramento temático e principiológico do modelo de tributação do rendimento real e esclarecidas as soluções por nós apresentadas para os problemas com que nos deparamos na aplicação do princípio, cumpre agora determinar qual o papel que o mesmo ocupa no seio do nosso ordenamento jurídico-tributário.

No primeiro capítulo refletiremos acerca da efetividade, ou seja, da possibilidade de se alcançar a tributação no seu sentido ideal, incidindo a mesma exclusivamente no rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

No segundo capítulo, tomando em consideração a resposta que for dada ao capítulo 1, iremos verificar se o princípio em causa opera enquanto parâmetro de validade das opções legislativas, isto é, se o objetivo final que estabelece tem vindo a ser prosseguido e tem sido tomado em consideração pelo legislador ordinário e pela Administração fiscal ou se, pelo contrário, o mesmo está hoje esvaziado de sentido e não passa de um princípio anacrónico.

No capítulo final, discorreremos acerca da possibilidade de o rendimento real ser uma mera densificação do princípio da capacidade contributiva sem qualquer autonomia e mérito próprio, não passando os mesmos de princípios redundantes e refletiremos ainda acerca da



dignidade e relevância da consagração de tal preceito no seio da nossa Constituição.



# **CAPÍTULO 1**

## **RENDIMENTO REAL COMO UM OBJETIVO EFETIVO?**

### **1.1. ENQUADRAMENTO DA PROBLEMÁTICA**

No posicionamento crítico da PARTE II defendemos que, perante os entraves que se colocam ao princípio do rendimento real, a contextualização do mesmo e a sua natureza, deve permitir-se que a tributação do rendimento incida sobre aquele que não foi o efetivamente obtido pelos contribuintes.

Relembramos, contudo, que para tal tributação respeitar o princípio da tributação do rendimento real, têm que estar preenchidos vários pressupostos, como a excecionalidade, a proporcionalidade, a ilidibilidade das presunções e o respeito pelos limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva – todos estes requisitos têm que ser verificados sempre que a Administração pretenda tributar outro rendimento que fique aquém do rendimento obtido pelos contribuintes.

Operando o princípio em causa como mandado de otimização, este achar-se-á respeitado se dele forem retiradas as mais amplas consequências possíveis. Neste sentido, importa referir que uma tributação ideal assentaria apenas e em exclusivo no rendimento efetivo dos contribuintes. Se tal rendimento for determinável, então o princípio será cumprido na sua maior amplitude e não se deverá aceitar uma tributação que se desvie do mesmo. Só se tal objetivo não for passível de determinação é que se poderá admitir que o preceito seja respeitado numa dimensão menos ambiciosa,

nomeadamente permitindo-se que a tributação assente no rendimento que apenas se aproxime do rendimento efetivo.

Neste seguimento, importará, portanto, determinar se o fim máximo e último da tributação é efetivo, na prática. Se não o for, então, atenta a natureza do princípio há-de admitir-se que o cumprimento do mesmo fique aquém de tal objetivo.

Para isso, teremos que analisar algumas das normas determinantes no apuramento da matéria tributável, verificar o tipo de rendimento tributado em cada uma das situações e se em todos os casos se respeita ainda a tributação do rendimento real na sua dimensão mais ambiciosa.

João Pedro Silva Rodrigues faz uma afirmação que não poderemos deixar de citar e na qual nos apoiaremos para desenvolver o problema da efetividade do objetivo de tributar o rendimento real. De acordo com o autor, o rendimento real

«não se esgota numa mera categoria empírico-analítica, apta a traduzir, com precisão e certeza, os fenómenos da realidade e convertê-los numa cifra aritmética absoluta que o direito tributário invariavelmente acolha, metamorfoseando o “real” num dado normativo cuja neutralidade esteja axiomáticamente implicada na sua definição. A matéria tributável não é o espelho de uma realidade empírica, mas de uma realidade “normativa” construída mediante a receção de um conceito de rendimento (...) que é complementada “por uma leitura fiscal” dos elementos activos e passivos que são conformados por qualificações legislativas que, não raras vezes, assumem natureza presuntiva»<sup>195</sup>.

Esta citação é especialmente relevante na medida em que, com base nela, poderemos analisar diversos aspetos que influenciarão e determinarão a possibilidade de tributar o rendimento efetivo dos contribuintes.

Assumindo, desde já, e de forma explícita, a posição com que partimos para o presente estudo, não podemos deixar de referir que a mesma era marcada por um ceticismo. Ceticismo que se devia, e continua a dever, a três distintos grupos de situações que podem condicionar, em muito, a determinação do rendimento real,

---

<sup>195</sup> Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 917, nota de rodapé n.º 23. Aspas mantidas conforme o texto original.

entendido, sublinhamos, enquanto o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

Falamos, num primeiro plano, dos problemas que decorrem da determinação do rendimento real através da contabilidade dos contribuintes, uma vez que esta passa então a funcionar como base para a fixação da realidade e capacidade contributiva, e, por conseguinte, como suporte para a fixação do imposto a pagar.

Num segundo plano referimo-nos a uma outra parte dos problemas, e não menos grave, que se reporta à necessidade de uma fiscalização adequada e permanente, de modo a verificar se o rendimento declarado pelos contribuintes retrata fielmente o rendimentos por eles efetivamente obtido. Esta exigência de fiscalização constitui condição necessária para uma tributação justa e que vá de encontro às exigências do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Num terceiro plano, referimo-nos às situações nas quais, apesar de a Administração não recorrer à contabilidade dos contribuintes, mas antes à avaliação indireta da matéria tributável, se afasta, ainda, do rendimento obtido pelos contribuintes. Vejamos detalhadamente cada um destes motivos de afastamento do rendimento efetivo.

## **1.2. AFASTAMENTO DECORRENTE DA DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO REAL COM BASE NAS DECLARAÇÕES DOS CONTRIBUINTES**

Quando o autor refere que o rendimento real «não se esgota numa mera categoria empírico-analítica, apta a traduzir, com precisão e certeza, os fenómenos da realidade e convertê-los numa cifra aritmética absoluta que o direito tributário invariavelmente acolha, metamorfoseando o “real” num dado normativo cuja neutralidade esteja axiomáticamente implicada na sua definição» está a reportar-se aos problemas que decorrem do apuramento do rendimento real com recurso aos elementos de teor contabilístico que são fornecidos pelos contribuintes à Administração e que condicionam, em larga medida, tal como tem vindo a ser evidenciado ao longo de toda a exposição, a efetividade do princípio em causa.

Ora, tal como foi já exposto, tem-se ancorado a ideia de que a forma mais simples e prática de apurar o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes é mediante o recurso aos elementos de teor contabilístico de que os mesmos disponham, uma vez que se presume que estes retratam fielmente todas as operações económicas por eles realizadas. Mas será exatamente assim? Estarão todas as empresas sujeitas a este dever de manutenção de contabilidade organizada? E os registos contabilísticos dos contribuintes descreverão fielmente todas as operações por estes realizadas? Conseguir-se-á com base nestes determinar o rendimento efetivamente obtido?

O facto de ser a contabilidade dos contribuintes a suportar, em regra, o apuramento da matéria tributável, encerra diversos entraves à determinação do rendimento efetivo. E isto porque há, desde logo, um desajustamento entre o prescrito pelas leis fiscais e aquilo que tem vindo a ser levado a cabo pelos contribuintes, verificando-se um desfasamento entre o previsto pelo legislador enquanto manifestação do princípio da capacidade contributiva e aquilo que os sujeitos passivos declaram enquanto tal.

Esta situação deve-se, não só ao desconhecimento por parte dos empresários das leis fiscais e do modo de aplicação das mesmas, como por falta de consciência dos deveres que lhe são imputados, mas também porque as leis são, por vezes, complexas e desajustadas às necessidades da vida moderna, pelo que são constantemente alteradas e dificultam o seu acompanhamento por parte dos sujeitos passivos.

Acresce que as mesmas carecem, em regra, de serem interpretadas e essa interpretação oferece, não raras vezes, distintas alternativas e possibilidades no âmbito do seu cumprimento, pelo que, em virtude disso, há uma diversidade de procedimentos, variedade de conceitos e inexistência de normalização contabilística, que levará, necessariamente, a um uso frequente de critérios de cálculo e procedimentos contabilísticos divergentes, motivos pelos quais a tributação das empresas nem sempre será determinada de acordo com a mesma forma e pressupostos de apuramento.

Com isto, o rendimento apresentado nas declarações dos contribuintes nunca coincide totalmente com o rendimento real e prova disso é o facto de, por vezes, serem os próprios contribuintes a dispor de dois tipos de contabilidade: um para o uso interno e outro para efeitos fiscais.

Por outro lado, e se se visa atender ao rendimento efetivo, é necessário estabelecer regimes especiais de tributação, estruturais e sectoriais que se possam adaptar às necessidades e características de cada setor empresarial, fator esse que serve para aumentar ainda mais a hipertrofia normativa<sup>196</sup>.

Por outro lado, uma consequência inevitável da obrigatoriedade de manutenção de contabilidade organizada reporta-se, desde logo, aos custos de cumprimento que daí podem surgir, por exemplo, com a aquisição de programas informáticos, contratação de empresas de consultoria ou de técnicos oficiais de contas, e até mesmo com o tempo despendido na manutenção dessa contabilidade, o que se torna não só uma dificuldade acrescida no cumprimento desses deveres, como poderá funcionar até como um fator de aliciamento à economia paralela.

Ainda diretamente relacionadas com os problemas contabilísticos, poderemos apontar um outro conjunto de obstáculos práticos que dificultam a determinação do rendimento real e que estão inteiramente relacionadas, já não com as atitudes dos contribuintes, mas com opções legislativas.

Neste domínio, as primeiras e grandes dificuldades com que nos deparamos perante a determinação do rendimento real relacionam-se com o facto de a contabilidade depender da aplicação de conceitos que têm um elevado grau de indeterminação e que originariamente são conceitos contabilísticos, exigindo-se uma “sensibilização dos juristas para uma zona denominada por uma prática que sendo um ponto de partida não pode ser sempre o critério da solução”<sup>197</sup>.

Uma outra fonte de afastamento ao rendimento efetivo prende-se com o facto de o legislador ter adotado o princípio da anuidade para calcular o rendimento. E isto porque indissociavelmente ligada a este princípio está a dificuldade de avaliar com precisão os ganhos e perdas da empresa no final do seu ciclo económico, uma vez que as perdas de um exercício podem ser compensadas no lucro de outro exercício. Como tal, o princípio da anualidade económica pode ficar limitado pelos efeitos perversos dos

---

<sup>196</sup> Sobre esta matéria, pode ler-se a nota de rodapé n.º 80 e Ana Paula DOURADO, *O princípio..., op. cit.*, pp. 576 a 592; J. J. SALDANHA SANCHES, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 112 e 113 e José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental..., op. cit.*, p. 600.

<sup>197</sup> Cfr. J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual..., op. cit.*, p. 270. Podemos apresentar, a título meramente exemplificativo, como conceito indeterminado e de difícil preenchimento, o conceito de “gastos” imputáveis aos exercícios económicos, previsto no art. 23.º do CIRC.

prejuízos fiscais poderem ser deduzidos nos anos fiscais posteriores, por força da regra do reporte de prejuízos. Prevista nos art. 52.º e ss do CIRC, esta medida ao permitir transportar custos de um exercício fiscal para os exercícios seguintes, tenderá a compensar e normalizar rendimentos, e, em última instância, dar-nos-á valores médios de rendimento e não os valores reais alcançados.

Outra dificuldade que não se poderá deixar de referir está relacionada com o facto de alguns ativos utilizados na produção de uma empresa terem um utilitário que não termina num único exercício, mas se prolonga no tempo, sendo dividido entre diferentes períodos económicos. Ora, uma vez que na prática é impossível determinar a percentagem que dos mesmos foi utilizada em determinado ano, a Administração deverá socorrer-se de soluções alternativas, que apresentam um grau de arbitrariedade e que lhe permitam presumir a percentagem de utilização de que a empresa beneficiou em determinado exercício económico.

Também a avaliação dos *stocks* pode condicionar a determinação do rendimento efetivo. No início e no fim do exercício económico a empresa dispõe sempre de *stocks*, que devem ser devidamente analisados para se conseguir determinar a rentabilidade e os custos. Os ativos ainda não vendidos e suportados no exercício anterior podem constituir um obstáculo à determinação do rendimento efetivamente suportado e alcançado.

A inflação poderá também provocar distorções na determinação da matéria disponível, provocando lucros meramente contabilísticos.

Não podemos deixar de referir que no art. 65.º do CIRC o legislador estabeleceu que não serão dedutíveis, para efeitos de determinação da matéria tributável, as importações pagas ou devidas a sujeitos residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, a não ser que o contribuinte prove que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm carácter anormal ou exagerado. Tal norma poderá, assim, ignorar condições concretas do contribuinte e acolher e adotar presunções que poderão não corresponder à realidade.

No regime das depreciações e amortizações – art. 29.º e ss do CIRC - e no regime das imparidades e provisões - art. 35.º do CIRC - o legislador consagra uma espécie de normalização do rendimento dos contribuintes, na medida em que, quando elenca taxativamente um conjunto de gastos e deduções que são admitidas para efeitos fiscais e um conjunto de operações económicas que não devem ser consideradas como



custos para efeitos fiscais. Este afastamento da concreta situação económica tem a sua origem nas preocupações de normalização destinadas a uniformizar os procedimentos de apuramento da matéria tributável e a prevenir evasões. Em nome de razões de praticabilidade, uma vez que era impossível para a Administração verificar quais os interesses subjacentes a cada uma destas operações realizadas, permite-se um afastamento do rendimento efetivo dos contribuintes.

Mais problemas surgem quando em causa o rendimento não assume forma monetária, tornando-se dificilmente individualizável e avaliável. Falamos, por exemplo, dos trabalhos domésticos, ou até a chamada agricultura de subsistência – como não se consegue determinar o rendimento real, há graves violações do princípio da equidade e da igualdade.

O facto de se presumirem verdadeiras as declarações dos contribuintes, o que se compreende na medida em que tal presunção constitui uma garantia e proteção destes face à arbitrariedade da Administração, pode também provocar sérios entorses ao princípios da igualdade, capacidade contributiva e rendimento real porque a Administração, caso não consiga fazer prova de que o rendimento declarado não corresponde ao rendimento obtido, terá que tributar como rendimento real o rendimento declarado<sup>198</sup>.

Todas estas situações, como se deixou claro, conduzirão, inevitavelmente, a um afastamento daquele que foi o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

### **1.3. AFASTAMENTO DECORRENTE DA FALTA DE FISCALIZAÇÃO**

Todo este enquadramento marcado sobretudo por condicionantes e dificuldades em determinar com base nos registos de teor contabilístico o rendimento real, leva-nos ao segundo problema: as elevadas exigências de fiscalização por parte da Administração. Se à primeira vista esta necessidade de ordem prática parece não

---

<sup>198</sup> Leia-se, neste sentido, o art. 75.º, n.º 1 da LGT, no qual se estabelece a presunção de veracidade e de boa fé de todas as declarações apresentadas pelos contribuintes. Recairá, então, sobre a Administração fiscal, o ónus de provar que os elementos contabilísticos apresentados pelo contribuinte para determinar a matéria tributável não correspondem aos valores obtidos. Afirma Saldanhas Sanches que “a auto-avaliação atribui ao sujeito passivo o dever e o direito de ser tributado de acordo com a sua própria avaliação, que só poderá ser alterada se a lei for violada, e após prova administrativa de que a lei foi violada” - Cfr. J. L. Saldanha SANCHES, *Justiça fiscal*..., *op. cit.*, p. 59

enfrentar grandes problemas, uma análise mais atenta leva-nos à conclusão contrária, até porque as dificuldades de ordem administrativa são por vezes suficientes para fazer falir o sistema fiscal mais bem arquitetado<sup>199</sup>. É neste sentido que um dos olhares sobre este modelo de tributação está sempre centrado nos problemas que decorrem da fiscalização da atuação dos contribuintes.

E afirmamos isto porque, se a tributação assenta na auto-declaração dos contribuintes, a Administração só saberá se está a tributar o rendimento real se a mesma for objeto de comprovação.

Sucedo, contudo, que por falta de meios disponíveis, não só no que se reporta ao reduzido número de funcionários da Administração, mas também à falta de meios técnicos de controlo da legalidade das declarações, se torna praticamente impossível à Administração fiscalizar e sancionar o cumprimento das obrigações declarativas que recaem sobre os contribuintes, tornando o cumprimento dessas obrigações como um «*puro utopismo de matriz voluntarista* onde os rendimentos declarados (e tributados) são, no fundo, aqueles que o contribuinte “quer” que o sejam»<sup>200</sup>. Acresce ainda que a falta de meios se faz sentir não só na falta de comprovação do valor declarado pelos contribuintes, mas também nos valores que por eles não são declarados, motivo pelo qual a economia paralela é também um importante fator de desfaseamento entre a distribuição dos encargos tributários que o ordenamento fiscal prevê, e os impostos que são pagos pelos contribuintes.

Perante este contexto em que se desenrola a tributação do rendimento real não é de rejeitar em absoluto a ideia segundo a qual é a circunscrição do seu regime concreto que constitui o campo de distorção da tributação do rendimento real<sup>201</sup>, isto é, não é de

---

<sup>199</sup> É neste sentido que Saldanha Sanches afirma que a tributação do rendimento real é um desafio que só será alcançado se “houver um sincero empenhamento político na construção de uma Administração fiscal moderna, eficaz, competente, bem paga e que, ponto absolutamente decisivo, possa executar as suas tarefas sem qualquer impedimento por parte do executivo” - cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, “Sistema e reforma fiscal: que evolução” in *Fisco*, n.º 82/83, de 1997, p. 112.

<sup>200</sup> Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 911. Itálico e aspas mantidos conforme o texto original.

<sup>201</sup> Esta justificação percebe-se bem se tivermos em consideração que não se vislumbram grandes dificuldades na comprovação dos rendimentos do trabalho dependente e de pensões, os quais são, por via de regra, mais facilmente determinados. Nos rendimentos de capitais sujeitos a taxas liberatórias, a “fuga à tributação passará mais pela evasão do que pela omissão deliberada desses rendimentos. Já no que diz respeito aos restantes rendimentos – rendimentos prediais e incrementos patrimoniais – a tributação dependerá de um eficaz controlo por parte da Administração fiscal. Em relação às atividades empresariais problema torna-se ainda mais complexo, uma vez que estes serão, em regra, determinados de acordo com os procedimentos de natureza contabilística mais ou menos complexos levados a cabo pelas próprias empresas. Sobre o problema leiam-se Manuel FAUSTINO, “Evolução da

descorar a ideia de acordo com a qual o tipo de atividade desenvolvida, a dimensão da empresa e o tipo de rendimento poderão condicionar o apuramento do rendimento obtido.

Resulta então do exposto que não é previsível que os contribuintes tenham ou venham a ter registos contabilísticos adequados e, ainda que assim acontecesse, a Administração não teria condições suficientes para os fiscalizar, pelo que tributado é o rendimento que os contribuintes pretendem declarar, obtendo-se assim um resultado aquém do ideal máximo de tributação do rendimento real: a tributação do rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

Em consequência, tem vindo a ser entendido que a contabilidade constitui, simultaneamente, não apenas o suporte de tributação do rendimento, mas também um instrumento de evasão que é colocado à disposição dos contribuintes. Partindo desta consideração, poder-se-á admitir, ainda que de forma extremada, que a contabilidade há-de permitir a transformação do princípio do rendimento real numa tributação de rendimentos fictícios, uma vez que, não sendo comprovada, atribui o direito de pagar o imposto com base numa declaração fraudulenta, a qual causará sérios prejuízos para a Administração<sup>202</sup>.

---

tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC”, in *As reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussão ao nível dos contribuintes e da Administração fiscal*, Lisboa, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995, pp. 50 a 54 e João Sérgio RIBEIRO, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 25 e 26. Estes são os motivos que levaram, já nos anos 70, e apesar dessa reforma consagrar o princípio da tributação de acordo com o rendimento real, a que no CCI se fizesse uma distinção entre três tipos de empresas, determinando que a tributação das empresas do grupo A, as grandes empresas, se fizesse de acordo com o seu rendimento real, enquanto as empresas do grupo B, as médias empresas, seriam tributadas de acordo com o rendimento real presumido, e finalmente, as pequenas empresas, que compunham o grupo C, tributadas de acordo com o rendimento normal. Acerca do nosso entendimento sobre estes termos, leia-se a nota de rodapé n.º 117.

<sup>202</sup> De acordo com este entendimento, J. L. SALDANHA SANCHES, “Sistema...”, *op. cit.*, p. 121; João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 910; José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental...*, *op. cit.*, p. 319, nota de rodapé n.º 599. Casalta Nabais afirma mesmo que, na prática, se distinguem dois tipos de contribuintes: por um lado, aqueles que pagam impostos determinados e os que pagam impostos determinados de acordo com a vontade que têm em declarar. É tendo em conta todas estas condicionantes e estes entraves à determinação do rendimento real que, por vezes se afirma que «onde exista um imposto sobre rendimentos iguais, o homem justo pagará a mais e o injusto pagará a menos» e que «seria bonito determinar o rendimento efectivo de todos [!], mas entretanto contentemo-nos com que cada um pague um rendimento mais credível». Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 911, nota de rodapé n.º 13.

#### **1.4. AFASTAMENTO DECORRENTE DO APURAMENTO DO RENDIMENTO REAL COM RECURSO À AVALIAÇÃO INDIRETA**

O legislador estabelece que a Administração deverá avaliar a capacidade contributiva com base nas declarações entregues pelo contribuinte, que se presumem de boa fé<sup>203</sup>, porque, em princípio, estes estão em melhor situação para descrever a sua situação financeira.

No entanto, tendo em conta os desvios *supra* evidenciados à determinação do rendimento real, o legislador ordinário é perentório ao determinar, no art. 58.º da LGT e em nome dos princípios da igualdade, da verdade material e da investigação, que caberá à Administração fiscal proceder a todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público, pelo que sobre esta não recai apenas o dever de comprovar os elementos de teor contabilístico fornecidos pelos contribuintes, mas compete-lhe ainda investigar toda a atividade desenvolvida por determinado contribuinte, quer conste ou não dos registos por ele apresentados. Neste sentido, previu, nos art. 81.º e ss da LGT, em nome dos princípios da verdade material, da capacidade contributiva e do rendimento real, a possibilidade de a Administração se socorrer da avaliação indireta, a fim de apurar o rendimento dos contribuintes com base em indícios, presunções e outros elementos de que disponha.

O recurso a esta forma de determinar os rendimentos tem carácter supletivo, na medida em que apenas será admissível nas situações em que não há cooperação por parte dos contribuintes; nas quais as declarações por estes entregues não oferecem credibilidade suficiente; quando não se consiga comprovar a matéria coletável; quando esta se afaste sem motivo justificado de forma considerável daquela que se obteria se fosse calculada com base nos indicadores objetivos ou em causa esteja alguma manifestação de fortuna<sup>204</sup>.

---

<sup>203</sup> Estamos no âmbito do princípio da colaboração dos contribuintes com a Administração, previsto no art. 75º da LGT. A presunção referida não se verificará nas situações do art. 75º, n.º 2, relacionadas sobretudo com discrepâncias entre valores da matéria tributável e indicadores objetivos previstos na lei ou padrões de rendimento que possam permitir as manifestações de fortuna previstas no art. 89º-A, ou ainda situações de omissões, erros, inexatidões ou indícios infundados que impeçam o conhecimento da matéria tributável real ou recusa de esclarecimentos por parte do contribuinte.

<sup>204</sup> Estas situações estão previstas no art. 87º da LGT e desenvolvidas nos artigos seguintes.

Importa saber, de acordo com uma ordem lógica de ideias, quais as situações e os elementos de que pode a Administração lançar mão para, em seguida, verificarmos se, com base nestes, é determinado o rendimento efetivo dos contribuintes, objetivo máximo do princípio em análise.

Começemos a nossa exposição pelo regime simplificado de tributação<sup>205</sup>. Tal como foi anteriormente referido, sendo a contabilidade determinante no apuramento do rendimento dos contribuintes, esta implica necessariamente enormes esforços económicos às empresas, os quais sendo mais sentidos nas pequenas e médias empresas, poderiam mesmo, em determinadas situações, ofender a capacidade de prestar dos contribuintes que desenvolvessem uma atividade de micro, pequena ou média dimensão.

Foi neste sentido que o legislador atribui a faculdade de, em determinadas situações, e de modo a onerar menos os contribuintes com os deveres administrativos, bem como a suprir as dificuldades de fiscalização da Administração, estas poderem optar que a sua tributação seja afeita de acordo com o regime simplificado de tributação<sup>206</sup>. As empresas tributadas no âmbito deste regime, são tributadas mediante a aplicação de

---

<sup>205</sup> Antes de mais, logamos esclarecer os motivos pelos quais, apesar de tal regime ter sido revogado no domínio do IRC pelo OE de 2010 (L 3-B/2010 de 28 de Abril), o mesmo ser objeto de análise no estudo desenvolvido. Na verdade, entendemos que a análise do mesmo se encontra perfeitamente justificável atenta a discussão teórica desenvolvida, na medida em que o estudo deste regime visava determinar se o mesmo respeitava o princípio de tributação do rendimento real. Acresce que, no anteprojeto da reforma do IRC este regime é ressuscitado, pelo que julgamos que a análise feita se encontra totalmente justificada.

<sup>206</sup> Leia-se o art. 53.º do CIRC que vigorou até 31 de Dezembro de 2009 e que foi revogado pelo OE de 2010. Este regime é ressuscitado no anteprojeto da reforma do CIRC. Tanto num como noutro caso, estão em causa preocupações com os gastos administrativos suportados pelas empresas. Assim, face a diferentes níveis de capacidade de prestação fiscal, devem necessariamente corresponder diferentes graus de oneração e tendo em conta estes diferentes graus, poder-se-á afirmar que, quanto menor for a oneração das empresas com os seus deveres declarativos, menor é a dimensão da empresa, e menor é a possibilidade de determinar o rendimento real. Deste modo, “utilizando o que pode ser considerado com um índice *ad hoc* de capacidade de prestação, a lei fiscal cria uma correspondência – embora em termos bastante gerais – entre a dimensão económica ou a intensidade da actividade empresarial para a definição da exacta medida dos deveres de cooperação” - Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação...*, *op. cit.*, p. 252. Por outro lado, também há quem entenda que esta opção, por vezes, pode assumir uma natureza imperativa, face à impossibilidade de as pequenas e médias empresas suportarem os custos decorrentes dos deveres declarativos e da privatização da administração – nestes casos, estamos perante situações nas quais “os contribuintes, não podendo pagar o imposto pela contabilidade organizada, são de facto forçados a pagar o imposto pelo regime simplificado”- cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 935, nota de rodapé n.º 43. Itálico mantido conforme o texto original. É também neste sentido que Rogério Fernandes Ferreira afirmou que, após a reforma operada nos anos 70 era necessário que prosseguissem e aperfeiçoassem os estudos sobre a capacidade tributária que as diferentes categorias dos contribuintes suportavam, uma vez que a fiscalidade não deveria onerar gravemente a vida dos contribuintes, afetando o desenvolvimento económico-social – Rogério Fernandes FERREIRA, *A tributação...*, *op. cit.*, p. 21. Marca disso é ainda o facto de a determinação do rendimento real, no CCI, se fazer de acordo com métodos diferentes, consoante o tipo de empresa em causa, tal como demos já conta nas notas de rodapé n.º 117 e 201. Há autores que entendem que a previsão deste regime é uma imposição constitucional, na medida em que uma tributação *a posteriori* do rendimento tributável de todos os contribuintes não será realizável. Leiam-se, neste sentido, José CASALTA NABAIS, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 16 e João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 921, nota de rodapé n.º 26. Acerca da necessidade de um regime simplificado mais consentâneo com os novos tempos, leia-se João Sérgio RIBEIRO, “Reflexões sobre o regime simplificado: a sua suspensão no domínio do IRC”, in *Scientia Iuridica* – Tomo VIII, n.º 320, 2009, pp. 669 a 685.

indicadores de carácter técnico-científico<sup>207</sup> que devem atender e ponderar a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias atividades empresariais e profissionais, permitindo proceder à correta subsunção dos proveitos de tais atividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável e indicado por tais critérios<sup>208</sup>. Desta feita, o legislador o que faz é estabelecer índices que permitem uma aproximação aos valores reais que não se afastam por completo dos elementos trazidos e apresentados pelos contribuintes, os quais fazem apelo à sua situação económica concreta. Nas palavras de José Xavier de Basto, “no fundo, o que estes regimes fazem é trocar um aligeiramento substancial das obrigações acessórias dos sujeitos passivos por um menor peso relativo das suas declarações e registos na avaliação dos rendimentos que servem de base à tributação”<sup>209</sup>.

Neste seguimento, poder-se-á afirmar que uma tributação fundada neste regime apela à situação concreta do contribuinte e tem em consideração as especificidades de cada tipo de rendimento. Mais acresce que, à luz do art. 81.º, n.º 2 da LGT, no caso de regime simplificado de tributação, o sujeito passivo pode optar pela avaliação direta, restaurando-se, nestas situações, a regra do nosso sistema fiscal, que é a tributação do rendimento apurado com base na contabilidade do contribuinte que, como justificamos em momento anterior, não alcança o objetivo ideal na sua amplitude máxima: tributar o rendimento efetivamente obtido. Por outro lado, o contribuinte manterá, em todas as circunstâncias, o seu direito à audição e à ilisão de presunções.

De todo o modo, apesar de tais índices ponderarem fatores diversos para cada tipo de atividade, o que é certo é que os mesmos fazem apelo a uma certa normalização e não permitem, em termos absolutos, determinar o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

Comprovado que está que tal forma de determinação do rendimento não garante o apuramento do rendimento real, analisaremos agora outro conjunto bastante amplo de

---

<sup>207</sup> Leia-se, neste sentido, o art. 53º, n.º 3 e 4 do CIRC que vigorou até dia 31 de Dezembro de 2009, na redação dada pela L 60-A/2005 de 30 de dezembro: “Na ausência de indicadores de base técnico-científica ou até que estes sejam aprovados, o lucro tributável, sem prejuízo do disposto no n.º 11, é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.”

<sup>208</sup> Tais requisitos estavam previstos no n.º 4 do art. 53º do CIRC que vigorou até 2009. Esta preocupação está ainda patente no anteprojeto da reforma do IRC, no qual se pode ler que as entidades deverão respeitar as obrigações de faturação simplificada e que a matéria coletável será apurada mediante a aplicação de coeficientes distintos para vendas, serviços prestados, rendimentos de capitais, prediais e mais-valias, procurando coeficientes que representem, com a maior aproximação possível, as diferentes condições de margem económica das diferentes atividades.

<sup>209</sup> Cfr. José Xavier de BASTO, “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 5, Julho/Outubro, 2001, p. 15.

situações e que se encontram previstas nos art. 87.º, alínea b) e art. 88.º da LTG: falamos daquelas em que há uma impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável<sup>210</sup>. Nestes casos, o legislador faz depender a determinação da matéria tributável de um conjunto de elementos de teor objetivo e subjetivo que, apesar de previamente estabelecidos, serão verificados e determinados casuisticamente: são os elementos previstos no art. 90.º, n.º 1 da LGT. Neste elenco não taxativo de elementos, podemos distinguir dois tipos de critérios: uns de ordem objetiva e outros de carácter subjetivo. Nas alíneas a), b) e c) da aludida disposição legal, o legislador estabelece índices que remetem para valores médios que não têm relação direta com o caso concreto do contribuinte cujos rendimentos se pretende tributar, já que fazem apelo para as margens médias de lucro líquido, as taxas médias de rentabilidade de capital investido e os coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos. Nas restantes alíneas, remete-nos para elementos que apelam diretamente à situação concreta do contribuinte, na medida em que fazem depender o apuramento da matéria tributável dos elementos e informações declarados à Administração, à localização e dimensão da atividade exercida, aos custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade, à matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela Administração, ao valor de mercado dos bens ou serviços tributados, à relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte, podendo ainda atender-se a outros elementos, já que este não é um elenco taxativo. Estamos então perante situações nas quais há uma aproximação à realidade concreta do contribuinte e que demonstram que em causa não está uma tributação desligada da capacidade contributiva.

A questão que importa colocar é, no entanto, a de saber se com base nestes elementos será determinado o rendimento efetivo dos contribuintes em todas as situações em que se recorre a este regime de tributação. Parece-nos que não. Desde logo porque, reportando-se alguns destes elementos a uma certa normalização, o rendimento apurado de acordo com estes afastar-se-á, necessariamente, do rendimento obtido. Mais

---

<sup>210</sup> Nos termos do disposto no art. 88.º da LGT, integram-se nestas situações aquelas nas quais não existem, ou são insuficientes os elementos contabilísticos; nas quais o contribuinte se recusou a exibir a contabilidade; nas situações em que há existência de diversas contabilidades ou ainda naquelas em que há uma manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado dos bens ou serviços.

uma vez, o legislador abre portas à tributação do rendimento apurado com base em elementos que, embora apelando à situação concreta do contribuinte, dificilmente poderão, em todas as situações em que aos mesmos se recorrer, ser comprovados e verificados, pelo que, nem em todas as situações se poderá afirmar que a tributação incidiu sobre o rendimento efetivo.

O legislador vai ainda mais longe e admite até que, em determinadas situações - elencadas nos art. 87.º, al. c), d) e e), 89.º e 89.º-A, todos da LGT - nomeadamente naquelas em que se verifica a existência de manifestações de fortuna, naquelas em que há uma apresentação injustificada de resultados tributários nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, ou em que se verifique um acréscimo de património ou despesa superior a €100.000 sem que haja declaração de rendimentos ou ainda que exista, não justifique tal acréscimo financeiro, o apuramento do rendimento do contribuinte recorra aos critérios previstos no art. 90.º, n.º2 da LGT. Tais critérios, como verificaremos no capítulo seguinte, têm um cariz marcadamente baseado na normalidade, não fazendo apelo à concreta situação do contribuinte. Desta feita, dúvidas não parecem restar de que o rendimento efetivo não é alcançável, pelo que, também nestas situações, não se conseguirá atingir o nível mais elevado do objetivo da tributação do rendimento real.

É neste sentido que podemos integrar a segunda parte da citação com base na qual iniciamos o nosso estudo acerca da determinação do rendimento real efetivo: «a matéria tributável não é o espelho de uma realidade empírica, mas de uma realidade “normativa” construída mediante a recepção de um conceito de rendimento (...) que é complementada “por uma leitura fiscal” dos elementos activos e passivos que são conformados por qualificações legislativas que, não raras vezes, assumem natureza presuntiva».

Parece-nos, assim, que se encontra justificada a falta de confiança com que encaramos o objetivo supremo de tributar o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

Mas haverá formas de resolver este problema?

Parece-nos que a solução não passa apenas pela fiscalização, uma vez que os recursos humanos da Administração serão sempre escassos e os meios técnicos nunca serão suficientes ao ponto de garantir uma presença efetiva e oportuna junto de cada



agente económico e remeter a correção das assimetrias geradas pela inadequada formulação do quadro legal para a Administração é permitir que, quem não cumpre, ou cumpre mal, continue impune.

De facto, e tanto quanto nos é dado a perceber, mesmo com uma fiscalização adequada, a «porta de evasão estará sempre ”escancarada” para aqueles contribuintes que desenvolvem verdadeiros fenómenos de economia clandestina e, por muitos que sejam os meios humanos, técnicos e instrumentais, a capacidade inspectiva da administração estará sempre inversa e geometricamente proporcional aos níveis de evasão, não dispensando o recurso a expedientes, sob o ponto de vista da praticabilidade, mais idóneos, para afastar tal problema»<sup>211</sup>.

Por estes motivos, será também inevitável o recurso à avaliação indireta, ainda que o mesmo implique afastamentos inerentes à tributação do rendimento efetivo.

No seguimento da nossa posição, Manuel Faustino entende que a solução passa por “pensar a tributação em termos mais realistas e menos idealistas”, uma vez que entende que, por muito paradoxal que pareça, o sistema baseado apenas no rendimento real e na capacidade contributiva sem qualquer instrumento de correção automática poderá gerar injustiças graves, tendo em conta que a Administração não conseguirá, não só por falta de capacidade física, mas também pelos mecanismos legais que tem ao seu dispor, uma “eficaz e oportuna acção corretiva”. Caberá à Administração motivar os órgãos competentes para atuar de acordo com critérios de eficácia e oportunidade e não de acordo com óticas de gestão de crise ou de medidas de emergência. Finaliza o autor afirmando que

“não se trata, como é óbvio, de voltar ao passado, de instituir uma tributação tendencialmente presumida ou de afectar as garantias fundamentais dos contribuintes. Trata-se, tão só, de nos perspectivarmos perante soluções já adoptadas e testadas noutros sistemas e, sem complexos, as adaptarmos à nossa realidade”<sup>212</sup>.

Tomás Cantista Tavares exprime muito bem a tensão que se vive no sistema fiscal, afirmando que “a capacidade de controlo da Administração fiscal condiciona,

---

<sup>211</sup> Cfr. João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, p. 916, nota de rodapé n.º 16 e também, de acordo com este entendimento, José CASALTA NABAIS, *Por um estado fiscal...*, *op. cit.*, pp. 123 e 124.

<sup>212</sup> Cfr. Manuel FAUSTINO, “As reformas...”, *op. cit.*, p. 54.

decisivamente, a extensão e o conteúdo da capacidade contributiva”, acrescentando que vivemos numa situação paradoxal, uma vez que a massificação da vida social - com a proliferação de formas de riqueza dificilmente apreensíveis - reclama uma complexificação do tipo fiscal, enquanto a máquina fiscal exige um processo de simplificação. É por este motivo, refere, “que o legislador, por vezes, opte por tributar, não tanto quem evidencie capacidade económica (ou em função dessa mesma capacidade), mas sobretudo quem garanta ao ente público credor um mais fácil e seguro cumprimento da obrigação tributária”, defendendo, no entanto, que esta consideração não anula o princípio da capacidade contributiva<sup>213</sup>.

Por tudo quanto foi *supra* exposto, julgamos o nosso ceticismo em relação à tributação do rendimento efetivamente obtido sai reforçado, não passando tal objetivo de uma intenção que visa conseguir o ideal de tributação, e que não será alcançável nem realizável, não passando a mesma de um mito e representando uma utopia<sup>214</sup>.

De todo o modo, não podemos esquecer que em causa está um princípio que, como tal, se compadece com um cumprimento condicionado, isto é, que permite que, não sendo possível cumpri-lo ao nível dos seus objetivos mais ambiciosos, seja respeitado dentro de acordo com a dimensão que, casuisticamente, seja a mais ampla possível.

Como tal, e apesar de o rendimento efetivamente obtido não ser, em regra, o rendimento tributado, o que é certo é que se deverá considerar que o princípio em causa é cumprido se dele forem retiradas as mais amplas consequências possíveis. No caso, tal consequência consistirá na tributação do rendimento que se aproximar mais do rendimento efetivo, ainda que fique aquém deste último.

Não sendo, por conseguinte, possível o seu cumprimento no ideal máximo, será

---

<sup>213</sup> Cfr. Tomás Maria Cantista de Castro Tavares, “Da relação...”, *op. cit.*, p. 26.

<sup>214</sup> Leiam-se, neste sentido, Franco GALLO, “Il dilemma...”, *op. cit.*, pp. 309 a 314; João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, *op. cit.*, p. 25 diz que o conceito de rendimento real é falacioso, uma vez que o mesmo assenta já numa certa normalização, entendimento esse também partilhado por José CASALTA NABAIS, “O quadro...”, *op. cit.*, p. 358 e ss. Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição...*, *op. cit.*, p. 227 afirmam que a Constituição assume de forma mitigada o objetivo de tributar rendimentos reais e, na prática, o que se observa é que a tributação se tem afastado desse objetivo. Manuel PIRES e Rita Calçada PIRES, *Direito fiscal*, 4.ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 469 e ss, não mencionam em momento algum “rendimento real”, utilizando apenas as expressões lucro tributável, capacidade contributiva, rendimentos obtidos, pelo que se poderá denotar que os autores também não concordam com tal expressão. J. L. SALDANHA SANCHES afirma até que estamos num regresso ao passado, recorrendo à tributação de valores normais, face às dificuldades de determinar o rendimento real – cfr. “O combate ...”, *op. cit.*, pp. 50 a 52.

que o princípio tem vindo a ser prosseguido pelo legislador ordinário e pela Administração? Será que o mesmo tem vindo a ser cumprido dentro das suas consequências mais amplas? Terá o mesmo operatividade no seio do nosso sistema de tributação? Estas questões serão abordadas no capítulo seguinte.

## **CAPÍTULO 2**

# **PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL COMO PARÂMETRO DE VALIDADE?**

### **2.1. CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS**

Chegados à conclusão de que o rendimento efetivo não é alcançável, não poderemos, todavia, fazer “tábua rasa” de que a norma que constitui tal preceito reveste a natureza de princípio. Por este motivo, no presente capítulo estudaremos algumas das normas de determinação do rendimento tributável, com a intenção de esclarecer se, com base nestas, o princípio do rendimento real se poderá considerar um princípio operativo. Para assim poder ser qualificado no seio do nosso ordenamento jurídico, o legislador ordinário e a Administração têm que procurar cumprir o mesmo na sua dimensão mais ampla possível.

Entendemos que será necessário tecer, antes de mais, algumas considerações referentes à necessidade de se admitir e permitir o cumprimento aproximado ao fim mais elevado da tributação do rendimento efetivo. E isto porque só depois destas conseguiremos responder se, face às práticas da Administração, o princípio se tem cumprido de acordo com as suas consequências e objetivos mais vastos.

O princípio da legalidade fiscal, na dimensão de exigência de um conteúdo mínimo necessário a cada lei que cria um imposto, de modo a garantir que o mesmo seja determinado ou se torne determinável o mais pormenorizadamente possível, depara-se

com problemas do âmbito da aplicação prática e na resposta aos problemas que dessa determinação podem decorrer, pelo que este princípio implicará que o legislador, por razões de viabilidade prática, não leve tão longe quanto desejado as exigências de determinação do conteúdo dos preceitos legais. Em consequência, permitir-se-á à Administração uma margem de aplicação e execução da lei em conformidade com a sua efetiva capacidade administrativa, por exemplo, mediante técnicas de tipificação e estandardização<sup>215</sup>.

O problema do princípio da praticabilidade ganha ainda maior densidade quando em causa estejam princípios de ordem material, como é o caso do princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Este facto deve-se sobretudo ao vasto número de relações jurídico-fiscais e sujeitos aos quais são impostas as mais diversas obrigações acessórias que conduzem a uma hipertrofia de normas e uma complexidade e incoerência de preceitos fiscais, tornando inviável a sua aplicação e execução de acordo com os princípios da justiça e igualdade fiscal. Utilizando o ditado popular “o ótimo é inimigo do bom”, Casalta Nabais afirma que uma tributação que assente numa capacidade contributiva e que vise a personalização respeitante ao imposto sobre o rendimento poderá conduzir ao resultado oposto, por incapacidades e deficiências inultrapassáveis quer na sua aplicação, quer na sua execução<sup>216</sup>.

Daqui decorre a necessidade de uma adequação teórica do modelo ser acompanhada por uma problematização técnico-prática.

E é sobre esta que nos centraremos agora: falamos da necessidade de ajustar os princípios estabelecidos pelo legislador aos circunstancialismos concretos da

---

<sup>215</sup> Acerca do princípio da legalidade no âmbito da Constituição fiscal deve ler-se Ana Paula DOURADO, “O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa” in Jorge Miranda (org.), *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976 – vol. II*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997. De acordo com a autora, o princípio da legalidade não poderá ser entendido de forma demasiado rígida, já que será sempre necessário uma atividade administrativa que complemente o prescrito pelo legislador, dada a necessidade de ponderação com outros princípios.

<sup>216</sup> Neste sentido, José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, op. cit., p. 620. O autor afirma tal porque, dado o vasto número de relações jurídico-tributárias e a preocupação de personalizar e adequar o sistema a cada uma delas será inevitável verificar-se uma hipertrofia normativa, uma ainda maior complexidade e incoerência dos preceitos de Direito fiscal que, conclui, tornam inviável a sua aplicação e execução em termos respeitadores dos princípios da justiça e igualdade fiscal. O recurso a técnicas de tipificação como forma de resolução dos problemas com que se debata a Administração é referenciado a pp. 619 a 626 da aludida obra. Já J. L. SALDANHA SANCHES afirma mesmo que a lei fiscal funciona mesmo como “empecilho à sua própria aplicação”, desenvolvendo esta problemática em “O combate à fraude fiscal e a defesa do contribuinte: dois objetivos inconciliáveis?” in *Revisores & Empresas*, Jul-Set 2000, pp. 47 e 48.

comunidade na qual os mesmos vigoram. Este ajustamento deverá ser determinado pelos princípios da prudência e da praticabilidade, uma vez que os princípios de nada valerão se não puderem ser aplicados ou interpretados de forma tal que deles não se permita retirar consequências efetivas.

É neste sentido que o princípio da praticabilidade “exige do legislador a elaboração de leis cuja aplicação e execução seja eficaz e eficiente, ou seja, leis que conduzam a resultados consonantes com os objectivos pretendidos e a custos que evitem o desperdício”<sup>217</sup>, sendo certo, portanto, que é extremamente relevante determinar o rendimento com a máxima cautela e precaução, dotando-o com notas de praticabilidade, certeza, segurança e fiabilidade. Esta será condição *sine qua non* de uma concretização efetiva do princípio<sup>218</sup>.

Neste seguimento, se é certo que os princípios da tributação do rendimento real e da capacidade contributiva têm que ser compatibilizados com outros princípios com ou sem dignidade constitucional, como são os princípios do Estado Social de Direito, a liberdade de conformação do legislador e o princípio da investigação, então é certo que todos estes se têm que harmonizar em nome as exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis ao cumprimento das finalidades do sistema fiscal<sup>219</sup>. Implicitamente, exige-se não só a simplificação das leis fiscais de modo a evitar a sua excessiva complexidade, incoerência e falta de adaptação ao desenvolvimento económico e técnico do país, como também o reforço de meios técnicos e humanos da Administração fiscal, adequando-os às necessidades das leis exequendas.

Ora, se o rendimento real não se expressa num valor potencial e fictício, mas exige um quadro de concretização que permita diferenciar as particularidades da efetiva situação económica de cada contribuinte - o que afasta necessariamente a tributação do

---

<sup>217</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *O dever fundamental ...*, op. cit., p. 621 e Nuno Sá GOMES, *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1993, pp. 157 e ss.

<sup>218</sup> O princípio da praticabilidade não impede, contudo, a aplicação dos princípios, nem afeta a justiça. Justiça e praticabilidade não são incompatíveis, constituindo mesmo a praticabilidade uma das vias de concretização da justiça. *Idem*. O princípio exige ainda que se faça uma compatibilização entre diferentes princípios que eventualmente possam colidir numa determinada situação, implicando apenas que se limite a dimensão dos princípios até à sua possibilidade de aplicação prática.

<sup>219</sup> Daí que “[a] manifestação mais intensa e perfeita do princípio da prudência [se] encontr[e] na contabilidade – a ciência prática de mensuração do rendimento – de tal sorte que o rédito contabilístico se confunde com o princípio e só se compreende nesta parametrização”. Cfr. Tomás Cantista de Castro TAVARES, “Da relação...”, op. cit., p. 41.

rendimento normal, marcada pela desconsideração dessas particularidades - então este princípio visa exatamente impedir que os impostos atinjam uma capacidade económica não existente no caso concreto. É isto que a norma impede.

E uma vez que o princípio não representa um valor em si, mas apenas um critério funcional que visa que a tributação assente numa ideia de capacidade contributiva efetiva, então, não constitui um imperativo que haja de ser perseguido pelo legislador fiscal, apesar de ser um critério fundamental no apuramento do rendimento dos contribuintes. A Constituição não poderá, então, impor e limitar, a todo o custo, a tributação assente exclusivamente no rendimento efetivo, mas naquele que mais próximo deste seja possível de determinar, sob pena de não se tributar a capacidade contributiva dos contribuintes. Não estamos perante um objetivo de maximizar as receitas, mas antes de as otimizar, pelo que a tributação não deverá e não terá que se reconduzir apenas ao rendimento obtido, porque, tal como comprovamos, o mesmo não será, na maioria das situações, determinável, mas ao rendimento que seja possível de ser apurado e que se aproxime daquele.

É isto que está em causa no art. 104.º, n.º2 da CRP e é tendo em conta aquilo que a norma impede e as necessidades de prudência e praticabilidade que assentaremos o raciocínio que passamos a apresentar.

Não esqueçamos, ainda, que o princípio admite um cumprimento aproximado ao ideal de tributação. Uma vez que o fim último não passará de uma mera intenção, para que o princípio seja respeitado é necessário que o mesmo seja cumprido nas mais profundas pretensões possíveis.

Tendo em linha de conta que na elaboração das leis fiscais o legislador deverá ter sempre em atenção a autocontenção das suas pretensões, de modo a que a tributação e os objetivos por esta prosseguidos sejam exequíveis e praticáveis, e garantindo que o sistema funciona em toda a sua amplitude e com toda a coerência, é entendimento maioritário que a solução passa, por vezes, pelo recurso a elementos e índices predeterminados que, apesar de nem sempre terem em consideração a capacidade contributiva de cada contribuinte podem, ainda assim, justificar a tributação. Se o recurso se justifica face às exigências de praticabilidade, não é menos verdade que o apelo a estas técnicas de tributação tem sempre limites, estando o legislador sujeito a barreiras, porque se se permitisse o recurso sem mais, então, violar-se-ia o princípio em causa. Será que estes têm vindo a ser respeitados? Será que o legislador ordinário e a

Administração visarão, em todas as situações, determinar o rendimento efetivo ou, na sua impossibilidade, o rendimento que mais se aproxime deste? Tributar-se-á o rendimento mais próximo do rendimento efetivo? Só se assim for é que será possível afirmarmos que o princípio do rendimento real é um princípio com operatividade.

## **2.2. OPERATIVIDADE DO PRINCÍPIO?**

Para responder a estas questões será inevitável sublinharmos que para a tributação respeitar o princípio da tributação do rendimento real, qualquer que seja o método utilizado para apurar o rendimento, este terá que respeitar vários requisitos. Desde logo, a excecionalidade e a proporcionalidade, na medida em que o afastamento do rendimento efetivo do contribuinte só poderá ser permitido em situações excecionais, nas quais não se consegue determinar o mesmo e o rendimento a tributar terá que ser o mais próximo possível deste, pelo que o afastamento só poderá ser feito de forma gradual e proporcional. Além do mais, nestas situações, será sempre necessário ter em vista o cumprimento das amplas exigências do princípio, pelo que a descoberta da verdade material e do rendimento real deverá sempre constituir uma finalidade e uma preocupação que deverá estar presente no domínio da tributação.

Para verificar se tais requisitos se encontram preenchidos e se, consequentemente, o princípio da tributação do rendimento real é respeitado na medida em que é cumprido ao seu mais alto nível, será necessário analisar algumas das normas que determinam o modo de apurar o rendimento que servirá de base à incidência da tributação.

Em relação à contabilidade não teceremos grandes considerações, uma vez que, como ficou já implícito será com base nesta que, em regra, o rendimento do contribuinte será tributado. E isto porque se entende que os seus registos de teor contabilístico são aqueles que melhor explicitam o rendimento efetivo dos contribuintes, já que será nestes que constará todo o fluxo económico das empresas. Como tal, entende o legislador ordinário que a avaliação direta visarà a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação – art. 83.º, n.º1 da LGT. Apesar de nem sempre tais elementos indicarem o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes, o que é certo é que julgamos que os mesmos, acompanhados por um ideal de fiscalização no qual todos



seriam comprovados e alvo de investigação por parte da Administração, poderiam permitir uma tributação próxima do objetivo máximo do rendimento real.

De todo o modo, sabemos que tal ideal de fiscalização não será alcançável, pelo que a contabilidade, apesar de ocupar o lugar primeiro na determinação dos rendimentos terá que permitir o recurso a outras formas de apuramento dos mesmos. Referimo-nos à avaliação indireta. Centraremos a nossa atenção nas normas que permitem um afastamento da contabilidade dos contribuintes na determinação do rendimento, pois será com base nestas que se poderá permitir um afastamento maior do que o querido ou até permitido, uma vez que tal método de avaliação permitirá, em certas situações, o recurso a índices de carácter normal. Algumas das normas foram analisadas no capítulo anterior, pelo que, no momento presente não iremos explicar o seu regime, mas apenas se o recurso às mesmas se encontra justificado e se respeita os requisitos e limites impostos pelo princípio da tributação do rendimento real.

Partindo da análise do regime simplificado de tributação, das preocupações que estão na base da sua previsão (garantir que não se afetará a capacidade contributiva na dimensão da capacidade de prestar), e recorrendo o legislador ordinário a indicadores de carácter técnico-científico que fazem apelo a um conjunto de diversos elementos diferenciados consoante cada tipo de atividade, parece-nos que os requisitos da excecionalidade e de proporcionalidade se encontram preenchidos. Por diversas razões.

Desde logo, está em causa um motivo que justifica tal afastamento: tendo em conta os elevados encargos dos deveres declarativos, ou se onerava de forma exagerada os contribuintes com menos possibilidades financeiras ou estes, para evitar tais encargos, não cumpririam tais deveres ou não exerceriam a atividade comercial. Com este regime, permite-se uma simplificação e diminuição das despesas com os deveres declarativos, uma vez que os contribuintes serão tributados de acordo com elementos menos complexos e onerosos. Por outro lado, os índices aplicados variam mediante os diferentes setores de atividade e são determinados de acordo com as diferentes necessidades e as especificidades de cada setor, pelo que os mesmos poderão, ainda que aproximadamente, indicar a sua capacidade contributiva e, conseqüentemente, determinar o rendimento que, cremos, seja o mais próximo possível do rendimento obtido.

Desta feita, julgamos que o requisito da proporcionalidade se encontra também respeitado, uma vez que, e apesar de tais elementos poderem não demonstrar o

rendimento efetivamente obtido pelo contribuinte, permitem uma aproximação ao mesmo, não desvirtuando tal objetivo, uma vez que têm consideração o tipo de atividade desenvolvida. Provado que está o preenchimento dos dois requisitos e a preocupação de assentar a tributação no rendimento que mais se aproxime da capacidade contributiva, entendemos que, nesta primeira situação, o princípio tem operatividade, na medida em que é tido em consideração pelo legislador ordinário.

Passamos agora a analisar se o preceito tem operatividade nas situações em que há uma impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável (art. 87.º, al. b) e art. 88.º da LGT. Nestes casos, o legislador admite, novamente, o recurso aos elementos do art. 90.º, n.º 1 da LGT como forma de determinar o rendimento sobre o qual incidirá a tributação. Nestas situações, o fundamento para tal afastamento está relacionado com as preocupações de luta contra a fraude e evasão fiscal, uma vez que todas elas fazem referência a um rendimento que não se consegue justificar. Como tal, a Administração terá, necessariamente, que investigar qual a fonte desse rendimento e, em caso de impossibilidade de comprovação, esta terá que recorrer a tais elementos que permitem uma maior aproximação ao valores reais, tendo em conta que os mesmos não se desligam dos elementos trazidos pelos contribuintes e não se afastam, assim, da sua situação real. Nas palavras de Xavier de Basto, estes regimes apenas trocam “um aligeiramento substancial de obrigações acessórias dos sujeitos passivos por um menor peso relativo das suas declarações e registos” <sup>220</sup>, verificando-se, apenas, uma substituição da forma de determinação do rendimento: já não se assenta esse apuramento na contabilidade dos contribuintes, mas em elementos que façam apelo, ainda assim, à sua capacidade contributiva. Dando por reproduzido tudo quanto em relação ao preenchimento do requisito da proporcionalidade se alegou *supra*, entendemos que o mesmo se encontra preenchido. Quanto ao requisito da excecionalidade, acreditamos também que o mesmo está respeitado, na medida em que uma tributação que atendesse, em exclusivo, ao rendimento declarado pelos contribuintes, correria o risco de não incidir sobre o rendimento efetivo, porquanto, se não houver lugar a comprovação por parte da Administração, o rendimento tributado é o rendimento declarado, o qual pode não coincidir com o rendimento obtido. Desta feita,

---

<sup>220</sup> Cfr. José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 15.

em causa estão situações nas quais a Administração não conseguiu comprovar a matéria tributável declarada pelo contribuinte, pelo que se terá que basear em outros elementos que não a contabilidade por si apresentada pois esta não foi atestada pela Administração, o que significará que a mesma, em princípio, não representa o rendimento efetivamente obtido. Assim, e uma vez que tributar tal rendimento poderá causar entorses graves ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade, entendemos que o recurso a outra forma de determinar o rendimento se justificará, até porque o mesmo respeita ainda o requisito da proporcionalidade.

Regime diferente foi aquele consagrado pelo legislador nas situações em que há um afastamento significativo e injustificado da matéria tributável em relação aos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica. Previstas nos art. 87.º, alíneas c), d) e e) e art. 89.º e 89.º - A da LGT, estas situações reportam-se àquelas nas quais a matéria tributável declarada pelo sujeito passivo se afaste sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos consecutivos mais de 15% para menos da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica determinados pelo legislador; às situações nas quais, em sede de IRS (não se aplicando, portanto, às empresas tal como consagrado literalmente no art. 104.º, n.º 2 da CRP), os rendimentos declarados se afastem para menos e sem razão justificada, dos padrões de rendimento que possam permitir as manifestações de fortuna, previstas no art. 89.º-A da LGT e finalmente nas situações em que os sujeitos passivos apresentam resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo o ano de início de atividade, ou em três anos no período de cinco. Neste vasto conjunto de situações, a determinação da matéria tributável deve apoiar-se nos critérios de base técnico-científica previstos pelo legislador, nos termos do disposto no art. 90.º, n.º 2 da LGT. Neste âmbito, a matéria tributável é determinada com base em rendimentos normais, pelo que a tributação se afastará do ideal do rendimento efetivo. O fundamento para tal afastamento está já não relacionado com a inexistência de elementos contabilísticos ou com a falta de confiança que os mesmos oferecem, porque em relação à contabilidade não se vislumbram esses problemas, mas relaciona-se sobretudo com o facto de existirem desvios significativos à normalidade, e não é normal que os rendimentos dos contribuintes se afastem tanto e durante tanto tempo dos indicadores técnico-objetivos previstos pelo legislador, os quais são definidos anualmente após audição das associações empresariais e profissionais, podendo

consistir nas margens de lucro ou rentabilidade que, atendendo à localização e dimensão da empresa, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da atividade e que por isso, podem constituir fatores distorcivos da concorrência<sup>221</sup>. O facto de os valores declarados parecerem injustificáveis constitui o motivo que leva a Administração fiscal a afastar-se das declarações dos contribuintes e apesar de os elementos a que se recorre não fazerem apelo à situação concreta destes, enunciam valores de tal forma reduzidos que será quase inviável que os mesmos não tenham sido alcançados. Em causa estão preocupações de luta contra a fraude e evasão fiscal e a tributação com base em tais elementos poderá causar até menos distorções aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, porquanto se se tributasse apenas o rendimento declarado as violações poderiam ser mais graves e violadores até das regras do mercado. Por este motivo, parece-nos que em causa estão situações excepcionais que podem fundar o afastamento. Questão diferente é a de saber se o princípio da proporcionalidade está preenchido. Perante estas distintas soluções adotadas pelo legislador, não poderemos deixar de referir que Casalta Nabais entende que esta é uma situação “inaceitável” porque conduz a um “tratamento fortemente discriminatório” dos contribuintes que dispõem de contabilidade organizada e que revelam o seu rendimento à Administração tributária, em detrimento dos contribuintes que não dispõem de contabilidade organizada ou que, apesar de disporem, não merece confiança: os primeiros são tributados de acordo com rendimentos normais e os segundos de acordo com elementos que fazem apelo à sua situação concreta e, portanto, mais próximos do rendimento real<sup>222</sup>. Este entendimento é também partilhado por Xavier de Basto, que afirma que no regime do afastamento significativo o legislador não se limita à inversão do ónus da prova (que em regra, por força do art. 75.º, n.º 1 da LGT recai sobre a Administração), e que seria justificável face à fiabilidade dos elementos fornecidos pelo contribuinte, mas permite o recurso aos valores médios para aferir a matéria tributável do contribuinte, não permitindo, sequer, o recurso aos elementos previstos no art. 90.º, n.º 1 LGT. Por este motivo, entende o autor que esta é uma solução não só desequilibrada como injusta

---

<sup>221</sup> Leia-se o art. 89.º, n.º 2 da LGT.

<sup>222</sup> Leia-se Cfr. José CASALTA NABAIS, “O quadro...”, *op. cit.*, pp. 374 a 378.

e ferida de inconstitucionalidade por ofender o princípio do rendimento real<sup>223</sup>, e isto porque “faz incidir o imposto sobre rendimentos ou valores normais, sem os fazer filtrar pelo crivo da realidade concreta do sujeito passivo”, em violação ao princípio da tributação do rendimento real.

### 2.3. REFLEXÃO CRÍTICA

Ora, se numa primeira frente facilmente se percebe que, em determinadas situações, é o próprio legislador que exige que se tribute aquém do objetivo do rendimento efetivo, e após uma leitura atenta das disposições legais, facilmente percebemos que, tal como as normas se encontram previstas, somos levados a nunca perder de vista o primordial objeto de tributação - a capacidade contributiva e o rendimento efetivamente obtido -, na medida em que teremos que ter sempre em consideração que qualquer afastamento a este exige o preenchimento dos requisitos da excecionalidade e da proporcionalidade.

Em relação ao primeiro requisito, não podemos deixar de referir que para haver um afastamento da tributação do rendimento obtido teremos que estar perante situações excecionais previstas na lei e que sejam justificadas por razões de simplicidade e praticabilidade das soluções fiscais, tal como as descritas acima. Assim, só em situações de extrema dificuldade em apurar a matéria tributável efetivamente alcançada pelo contribuinte é que será possível que a Administração se afaste desse objetivo e recorra a um vasto conjunto de outros elementos que visam aproximar-se ao máximo daquele rendimento que poderá ter sido alcançado pelo contribuinte. Estamos perante situações nas quais a Administração se encontra num “estado de necessidade desculpante”<sup>224</sup>.

Tendo em conta este requisito, parece-nos que em todos os casos apresentados o mesmo se encontra preenchido, na medida em que o legislador não estabelece a tributação assente em rendimentos mais afastados do rendimento obtido como a tributação regra – o recurso a este tipo de tributação funda-se sempre nalgum motivo ou

---

<sup>223</sup> Cfr. José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, p. 19. No entanto, e uma vez submetida a norma a apreciação do Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 84/2003, relativo ao processo n.º 531/99, de 12-02-2003, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), e consultado em 18-02-2013, o Tribunal pronunciou-se pela constitucionalidade da mesma.

<sup>224</sup> Esta justificação foi apontada por Isensee e é referida por J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação...*, *op. cit.*, pp. 144.

nalguma situação especificamente determinada que casuisticamente, e em nome dos princípios da verdade material, da capacidade contributiva e da igualdade, o poderá justificar. No caso dos regimes simplificados de tributação visa-se garantir que não seja afetada a capacidade de prestar, onerando menos os contribuintes com menores rendimentos – em causa estão os princípios da proporcionalidade, da igualdade e da capacidade contributiva; nas situações em que há uma impossibilidade de comprovar a matéria tributável declarada, recorre-se, em nome dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, a diferentes tipos de elementos que permitem apurar, com um certo grau de verosimilhança, os rendimentos obtidos pelos contribuintes; nas situações em que se verifica um injustificado afastamento da matéria tributável aos índices técnico-científicos, a Administração lançará mão de presunções que, visando não só o combate da fraude e evasão fiscal, como também obstar à violação das regras de livre concorrência<sup>225</sup>, garantem efeitos distorcivos menores do que se tributasse o rendimento declarado.

Do ponto de vista do requisito da proporcionalidade, exige-se que o afastamento ao rendimento real não se revele desequilibrado em relação aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, isto é, o afastamento só será justificável se for gradual e proporcional à regra. Neste sentido, e em decorrência das ideias de graduação e proporcionalidade, dever-se-á admitir que o princípio da tributação do rendimento real se encontra preenchido se, em cada caso, se tributar o rendimento mais próximo daquele que foi o rendimento obtido pelo contribuinte. Como tal, poder-se-á aceitar que a tributação assente no rendimento apurado com recurso a presunções nas situações mais extremas nas quais não seja possível apurar nenhum rendimento mais próximo do rendimento efetivo.

Todavia, determinar a proporcionalidade de cada medida nunca é fácil, mas pela leitura das disposições legais parece-nos, desde logo, que não serão respeitados os princípios da graduação e da proporcionalidade se forem aplicados os elementos de carácter objetivo que não têm qualquer consideração pela situação concreta do

---

<sup>225</sup> Afirmamos tal porque, como já demos conta, os índices de ordem técnica e científica são estudados anualmente e definidos pelo legislador após audição das associações empresariais e profissionais, podendo consistir em margens de lucro ou rentabilidade que, atendendo à localização e dimensão da empresa, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da atividade e que por isso, podem constituir fatores distorcivos da concorrência. Leia-se o art. 89.º, n.º 2 da LGT.

contribuinte quando existam elementos respeitantes a essa situação e dos quais a Administração se poderá socorrer. Assim, se a Administração, no apuramento da matéria tributável fizer tábua rasa dos elementos de teor contabilístico que lhe foram apresentados pela empresa, ou não aprecie o conjunto de elementos previstos no art. 90.º, n.º 1 da LGT ou de outros que permitam uma aproximação maior à situação concreta do contribuinte e aplicar, sem mais, os índices de base técnico-científica legalmente previstos, estará a violar o caráter proporcional que o legislador exige no âmbito do afastamento à tributação com base no rendimento real<sup>226</sup>.

Se, nuns casos, o legislador prevê o recurso a elementos que façam apelo à situação concreta do contribuinte, noutros há em que tais elementos têm apenas natureza técnico-científica e não relevam a sua específica condição. Quando o apuramento do rendimento faça apelo à realidade do contribuinte, entendemos que o requisito da proporcionalidade se encontra preenchido, já que os elementos subjetivos são aqueles que mais próximos se encontram do rendimento efetivamente obtido e, possivelmente, por vezes, até mais próximos do que o rendimento determinado com base na contabilidade.

Já quando o legislador remete, sem mais, a determinação dos rendimentos para os índices de caráter técnico – nas situações em que há um desvio significativo e injustificável da matéria tributável em relação a tais indicadores – entendemos que o requisito da proporcionalidade poderá não estar preenchido, uma vez que, não fazendo estes apelo à realidade do contribuinte, poderão afastar-se do rendimento obtido e, como tal, ser injustificável o recurso aos mesmos, até porque seria sempre preferível e possível, numa primeira fase, aplicar os elementos de teor subjetivista, recorrendo aos indicadores técnico-científicos apenas como *ultima ratio*<sup>227</sup>. De todo o modo, tal como já enunciamos, esta análise deverá ser feita casuisticamente, sendo certo que ainda que assim se entenda, não poderão ser esquecidas as garantias que são dadas aos

---

<sup>226</sup> Podem ler-se, neste sentido, e a título meramente exemplificativo, José CASALTA NABAIS, “O quadro...”, *op. cit.*, pp. 356 e ss; José Xavier de BASTO, “O Princípio...”, *op. cit.*, pp. 12 e ss; João Pedro Silva RODRIGUES, “Algumas reflexões...”, *op. cit.*, pp. 915 e ss; Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos...*, *op. cit.*, pp. 164 e ss.

<sup>227</sup> Por este motivo, entendemos que a objeção levantada por Casalta Nabais e Xavier de Basto faz todo o sentido, uma vez que nos parece que os diferentes regimes de determinação da matéria tributável poderão não ser proporcionais e respeitadores do princípio da igualdade. De todo o modo, não poderemos esquecer o direito da ilisão das presunções que permitirá ao contribuinte opor-se e ilidir o rendimento apurados pela Administração de forma indireta.

contribuintes de se oporem e de ilidirem tais presunções, uma vez que as mesmas poderão colmatar os problemas trazidos por esta alegada violação do princípio da proporcionalidade.

Por outro lado, não podemos deixar ainda de lembrar que as diferentes naturezas do rendimento determinam a forma como este será tributado e, conseqüentemente, o grau do seu afastamento ao rendimento real: nos rendimentos de trabalho dependente e pensões e de capital tributa-se o rendimento mais próximo do rendimento efetivamente obtido, uma vez que é mais facilmente controlável e a evasão fiscal é consideravelmente mais difícil; enquanto nos restantes tipos de rendimento, não sendo possível em regra determinar o rendimento efetivo de cada contribuinte, recorre-se a convenções ou presunções, afastando-se já a tributação do rendimento obtido<sup>228</sup>.

Aceitamos, portanto, que o princípio da tributação do rendimento real admite o afastamento ao objetivo mais amplo e ideal de tributação não só por «razões de ordem “pragmáticas” de receita fiscal»<sup>229</sup>, mas também por motivos de equidade, neutralidade e eficiência económica, na medida em que permite minimizar os efeitos da concorrência desleal e de menores custos de administração e cumprimento.

Referimos todos estes fundamentos, porque, por vezes, tais custos são excessivos e as desigualdades associadas podem levar a preferir uma simplificação à equidade, isto é, pode-se entender, em determinadas situações, que é preferível a simplificação em relação a alguns contribuintes, mesmo aceitando a possível violação do princípio da equidade, constatando a impossibilidade de realização de uma equidade maior com a adoção de um sistema de tributação que se baseie exclusivamente no rendimento efetivamente obtido.

Ademais, se o recurso a estes métodos de apuramento da matéria tributável for usado de forma adequada, poderá contribuir para o alargamento da base tributável, para o aumento do número de contribuintes e, conseqüentemente, para a redução da evasão fiscal e da economia paralela, já que “potenci[a], em síntese, um movimento de *inclusão*

---

<sup>228</sup> Cfr. João Sérgio Ribeiro, *Tributação...*, *op. cit.*, pp. 25 e 26 e Mario LECCISOTTI, “Introduzioni”, *op. cit.*, pp. 3 a 5.

<sup>229</sup> Esta expressão é utilizada por SANTOS, José C. Gomes; RODRIGUES, Susana S., “Regimes simplificados de tributação dos rendimentos profissionais e empresariais – objectivos, modalidades e experiências”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 417, Jan-Jun 2006, p. 132. Este tipo de regime de tributação é sobretudo atrativo em dois tipos de países: naqueles em que a Administração fiscal é menos eficiente, porque se encontra menos dotada de meios técnicos e humanos, e naqueles em que há um reduzido nível de cumprimento voluntário, o qual muitas vezes se deve também à fraca fiscalização por parte da Administração.



no sistema formal dos pequenos operadores económicos, alguns dos quais sem meios ou capacidade organizativa para assegurar obrigações acessórias mais complexas”<sup>230</sup>.

Poder-se-á ainda acreditar que este regime alcançará o objetivo último de incentivar, ainda que a longo prazo, comportamentos declarativos e práticas contabilísticas e fiscais mais exigentes e verdadeiras, pressuposto esse indispensável a uma aplicação generalizada do regime-regra, “o que é estratégia coerente com a finalidade mais geral de integração progressiva do sector informal nos canais institucionais e regulamentados da economia”<sup>231</sup>. É neste sentido que Casalta Nabais afirma que é “estranho”, “paradoxal” e até um “luxo” termos vivido sem o recurso ao regime simplificado de tributação<sup>232</sup>.

Entendemos ainda que o mesmo opera enquanto parâmetro de validade de opções legislativas porque, atendendo às normas do nosso sistema fiscal, facilmente se perceberá que o legislador ordinário tem sempre como preocupação alcançar o rendimento que mais próximo for do rendimento efetivo.

Afirmamos tal porque cremos que o legislador ordinário não só admite o afastamento da tributação sobre o rendimento efetivamente obtido porque em causa estão situações excecionais e o afastamento deste é feito de forma proporcional, mas também porque, e este é um ponto fulcral e que poderá mesmo ditar a inconstitucionalidade de tal afastamento e da consequente tributação, em qualquer situação de tributação existem instrumentos garantísticos a nível procedimental que permitem realizar uma adequação entre o rendimento predeterminado e as circunstâncias de cada contribuinte, podendo estes instrumentos passar pela possibilidade, por exemplo, de uma reclamação administrativa e de uma fase de contraditório. Todos os tipos de instrumentos garantísticos têm um ponto comum: visam garantir que ao contribuinte seja dada a possibilidade de se opor ao valor do rendimento apurado pela Administração, ou seja, ser-lhe-á sempre dada a possibilidade de produzir prova em contrário, demonstrando que o rendimento determinado pela Administração não corresponde aos valores reais. Caso contrário, estaríamos perante uma presunção *iuris et de iure*, e a tributação seria enfermada de “inconstitucionalidade sem apelo nem

---

<sup>230</sup> *Ibidem*.

<sup>231</sup> *Idem*, p. 133.

<sup>232</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, “O quadro...”, *op. cit.*, p. 368.

agravo”<sup>233</sup> com um duplo fundamento: a violação do princípio da capacidade contributiva e a violação do princípio da igualdade fiscal.

Se estas presunções fossem inilidíveis, então estaríamos a falar já de ficções que poderiam determinar a tributação de rendimentos completamente desfasados daqueles que o contribuinte obteve, sob pena de aí sim, se permitir uma tributação que não relevasse a capacidade contributiva. Se se verificasse tal situação, então seríamos levados a afirmar, sem qualquer margem para dúvidas, que o princípio em causa não operava como parâmetro de validade das opções legislativas porquanto seria, na prática, esvaziado de sentido.

Por outro lado, e como já nos expressamos, entendendo que o rendimento que melhor expressa a capacidade contributiva é o rendimento concebido nos termos da teoria do rendimento-acréscimo patrimonial, caberá à Administração investigar e apurar o rendimento efetivo dos contribuintes, independentemente da forma de o determinar, desde que, sendo certo, haja sempre uma preocupação com a procura da verdade marial.

Se não se permitisse o recurso aos elementos a que temos vindo a aludir, então, a tributação do rendimento efetivamente obtido ficaria muito aquém do objetivo de tributar de acordo com a capacidade contributiva e provocaria sérias distorções ao princípio da igualdade.

De mais a mais, ao consagrar a regra da ilidibilidade de todas as presunções no art. 73.º da LGT, o legislador teve como preocupação última atingir o rendimento efetivo, isto é, aceita-se a demonstração de que o rendimento determinado pela Administração não foi o rendimento obtido para que se tribute o mais próximo possível desse rendimento. E isto porque o rendimento que se afaste do efetivo deverá ser entendido como “uma matéria colectável de segunda linha”<sup>234</sup>, só devendo ser tributado quando o rendimento efetivo não for passível de ser determinado. Ainda em relação ao direito de prova, o ónus que recai sobre o contribuinte há-de “ (...) ter um fundamento de razoabilidade e não onerar o contribuinte com uma prova impossível ou

---

<sup>233</sup> *Idem*, p. 375. Este problema já não se colocaria se o nosso sistema fiscal tivesse adotado a tributação de rendimentos normais, uma vez que neste sistema a única preocupação é tributar rendimentos normais, pelo que de nada releva se estes não coincidem com o rendimento obtido pelo contribuinte. Leia-se José Xavier de BASTO, “Comentário...”, *op. cit.*, p. 121.

<sup>234</sup> *Ibidem*.

excessivamente onerosa que transforme em regra a excepção da tributação pelo rendimento normal.”<sup>235</sup>.

Desta feita, o contribuinte não ficará mais onerado ou afetado nos seus direitos fundamentais do que nas situações em que é utilizada a avaliação direta - o que pode acontecer é serem aplicadas algumas sanções pelo ónus que o contribuinte impôs à Administração ou pela violação do seu dever de cooperação<sup>236</sup>.

Numa outra perspetiva, situações há nas quais o contribuinte pode ficar mais beneficiado com a tributação baseada no rendimento normal do que no rendimento efetivo, já que nestes casos o contribuinte tem “um incentivo para produzir acima da média, devido ao facto de aquele excesso ser tributado a uma taxa marginal de zero”<sup>237</sup>.

Finalmente, entendemos não ser possível invocar a falta de rigor e discricionariedade da Administração fiscal, porque em causa estão critérios que são de tal forma rigorosos e técnicos que não deixam margem de conformação à mesma e são de fácil controlo, pelo que a previsão dos critérios a utilizar pela Administração deve ser «suficientemente pormenorizada», de modo a garantir a segurança jurídica dos contribuintes. Apesar disso, devem ser dotados de alguma plasticidade, de modo a abarcar as situações que o legislador previu e novas realidades que revelem capacidade contributiva<sup>238</sup>.

Casalta Nabais afirma até que:

“mais do que uma divisão cortante ou uma separação estanque entre, de um lado, o rendimento real e, de outro, o rendimento normal, o que temos é uma realidade, ou melhor, a apresentação contabilística e fiscal de uma realidade, que exprime, ao fim e ao cabo, uma graduação que, num extremo, se aproxima mais do real e, no outro extremo, se aproxima mais

---

<sup>235</sup> Estas são as palavras do Tribunal Central Administrativo Norte proferidas no processo n.º 00615/07.6BECBR, de 23-04-09, disponível em <http://www.dgsi.pt> e consultado em 20-02-2013. Esta é também a posição do Supremo Tribunal Administrativo ao afirmar que “são conformes à Constituição as normas tributárias que permitem ao fisco o recurso a presunções e estimativas para apuramento da matéria tributável, desde que essas presunções admitam prova em contrário e sejam idóneas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto” – leia-se o acórdão do STA, de 12-07-2003, proferido recurso n.º 22428, publicado em apêndice ao DR de 17.01-2003, *apud* Diogo Leite de CAMPOS, *et all*, Benjamim Silva RODRIGUES e Jorge Lopes de SOUSA, *Lei Geral...*, *op. cit.*, p.448.esta também é uma questão analisada no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte relativo ao processo n.º 519/12.0 BEPNF, de 28/02/2013, disponível em <http://www.dgsi.pt> e consultado em 05-04-2013.

<sup>236</sup> Leiam-se os art. 110.º e ss do RGIT.

<sup>237</sup> Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação ...*, *op. cit.*, p. 17.

<sup>238</sup> Tal como é referido no Acórdão do Tribunal Constitucional relativo ao processo 127/04, de 03-03-2004, in, <http://www.dgsi.pt>.

do normal. Na verdade, o próprio rendimento real não deixa de ser, em alguma medida, um rendimento normal, na medida em que o integram componentes apuradas mais em termos de normalidade do que em termos de exacta e rigorosa realidade. Pois a própria contabilidade em que assenta, tem por base múltiplos pressupostos mais construídos, ficcionados, do que verificados”<sup>239</sup>.

Perante o exposto, reforçamos a posição que por nós foi avançada na PARTE II, aí desenvolvida tendo apenas em consideração a norma do art. 104.º, n.º 2 da CRP, de acordo com a qual os princípios da capacidade contributiva e do rendimento real não chocam com a possibilidade de se tributar rendimentos definidos com base em critérios *ex ante*<sup>240</sup>.

Levando em linha de conta tudo o que foi referido até ao presente, entendemos que o legislador ordinário não esqueceu o fim último da tributação, estabelecendo um conjunto determinado de situações e requisitos nos quais se permite o afastamento deste, mas que nos parece justificado e adequado, uma vez que, mesmo afastando-se do rendimento efetivo, cumpre ainda a intenção de o alcançar e respeita o princípio da capacidade contributiva, princípio este limite de toda a tributação.

---

<sup>239</sup> Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito ...*, op. cit., p. 172.

<sup>240</sup> No mesmo entendimento, pode ler-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte relativo ao processo n.º 00615/07.6BECBR, de 23-04-09, disponível em <http://www.dgsi.pt> e consultado em 20-02-2013, no qual é afirmado que «não pode deixar de se concluir que a solução em causa se compatibiliza com o princípio da capacidade contributiva. É que, a admitir-se que na hipótese em apreço se está perante uma “presunção”, ela admite prova em contrário e, a considerar-se que se trata de uma tributação pelo “rendimento normal”, não pode dizer-se que ela necessariamente conduza a “situações de intolerável iniquidade”». Itálico e aspas mantidos conforme o texto original.



## **CAPÍTULO 3**

# **AUTONOMIA DO PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL?**

### **§ SEQUÊNCIA**

Analisado que está todo o enquadramento em torno do princípio da tributação do rendimento real, cumpre analisar a questão que levantamos no capítulo 1 da PARTE I: o princípio da tributação do rendimento real é um princípio redundante e sem autonomia face ao princípio da tributação da capacidade contributiva? Justificar-se-á a sua consagração constitucional?

Analisaremos separadamente cada uma destas questões.

### **3.1. AUTONOMIA DO PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL FACE AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA?**

Esta primeira questão só poderá ser respondida depois de conhecidas as proposições em que os princípios da capacidade contributiva e do rendimento real assentam e os objetivos que pretendem alcançar: se entre um e outro não houver preocupações diferentes ou se estas não vincularem de forma ou em dimensão diversa a comunidade de intérpretes, então poderemos afirmar que os preceitos são redundantes.

Na interpretação de um e outro, não poderemos esquecer que estes são princípios previstos no nosso ordenamento jurídico, pelo que à luz das características da unidade e coerência do ordenamento jurídico, tal interpretação não poderá ser desligada e desgarrada dos restantes princípios que compõem o mesmo<sup>241</sup>.

Deste modo, a análise do princípio da tributação do rendimento real não poderá descuidar uma análise do princípio da capacidade contributiva e vice-versa.

Ora, posta de lado que está uma situação de conflito de normas pois, como facilmente se perceberá, o conflito pressupõe um antagonismo, uma oposição, uma “antinomia concreta não resolvida”<sup>242</sup>, não nos parece poder ser posta de lado uma situação de redundância entre princípios, uma vez que nos parece que estes dois preceitos assentam não só nas mesmas proposições, mas chegam também aos mesmos resultados e implicações.

De facto, se atendermos às características da unidade e da sistematicidade do ordenamento jurídico poderemos ser levados a afirmar que o princípio da tributação do rendimento real mais não é do que uma concretização e densificação do princípio da capacidade contributiva que não vincula o legislador nem numa dimensão maior nem numa dimensão diferente àquele a que já se encontraria vinculado por força do princípio da capacidade contributiva.

Entendemos que se possa ainda argumentar que cada princípio informa apenas uma parte das pretensões, pelo que na interpretação dos princípios estruturantes se deve atender ao conteúdo específico de cada um, à marca que o distingue e diferencia dos outros<sup>243</sup>. Por outro lado, estes poderão ganhar apenas relevância quando interpretados ou aplicados em conexão com outros princípios. Neste sentido, importa analisar se o conteúdo de um e outro é coincidente e se estes serão princípios redundantes. Esta questão deverá ser analisada em diferentes níveis.

No que ao conceito e amplitude de rendimento diz respeito, poderíamos ser levados a afirmar que o princípio da tributação do rendimento real impõe a adoção de uma conceção de rendimento ampla, que integre qualquer acréscimo patrimonial do

---

<sup>241</sup> Cfr. Jorge MIRANDA, *Teoria do Estado ...*, op. cit., p. 658 e Joaquim Freitas da ROCHA, *Constituição...*, op. cit., pp. 256 e ss.

<sup>242</sup> Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Constituição...*, op. cit., p.227.

<sup>243</sup> Cfr. Claus Wilhelm CANARIS, *Pensamento...*, op. cit., pp. 92 e ss e J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito...*, op. cit., pp. 1182 a 1187.

contribuinte, pois só assim, só se todo e qualquer rendimento independentemente do tipo ou fonte, for tido em consideração no apuramento da matéria tributável é que se alcançará o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes. No entanto, e tal como tivemos já oportunidade de expor no capítulo 1 da PARTE I, este modelo e conceção de rendimento não é uma exigência exclusiva do princípio do rendimento real, mas também uma exigência do princípio da capacidade contributiva, uma vez que este princípio é densificado e concretizado não só pelos princípios da tributação do rendimento líquido, rendimento real, rendimento disponível e também pelo rendimento acréscimo, motivo pelo qual o princípio da tributação do rendimento real assentará, nesta medida, na mesma proposição que o princípio da capacidade contributiva.

Depois, estando em causa uma norma com a natureza de princípio e na qual se fez ainda uso do advérbio fundamentalmente, permite-se uma margem de conformação ao legislador ordinário para que este determine, em cada momento, qual o rendimento a tributar e a forma de o apurar. Perante a análise da amplitude da norma em causa, verificamos que esta permitirá não só a tributação do rendimento efetivamente obtido, mas permitirá também que a tributação incida sobre um rendimento que fique aquém daquele, e da qual decorrerá, necessariamente, um afastamento da tributação assente no objetivo ideal que é a tributação incidente no rendimento efetivamente obtido.

Desta feita, a admissibilidade de tal afastamento justifica-se porque o legislador ordinário teve em vista, em todas as situações, apurar o rendimento do contribuinte, aquele que melhor refletisse a sua capacidade contributiva, e que, consequentemente, permitisse que a tributação respeitasse os princípios da igualdade e da proporcionalidade, princípios que permitem também que, por vezes, a tributação fique aquém de tal ideal. Referimo-nos sobretudo às situações nas quais se poderá optar por uma tributação baseada no regime simplificado de tributação, uma vez que, nestes casos, as empresas não têm recursos financeiros suficientes para empregar no cumprimento dos deveres declarativos que lhe seriam impostos – a preocupação com a capacidade económica de prestar e os princípios da igualdade e proporcionalidade estão aqui bem patentes e são eles que permitem o recurso a um rendimento que se afaste do rendimento efetivamente obtido; e às situações em que se verifica um desvio significativo e injustificado da matéria tributável aos elementos de teor contabilístico, já que, nestes casos, o recurso à tributação do rendimento normal se justifica pela anormalidade de desvios tão expressivos e que poderão significar entraves à



concorrência - nestas situações, o legislador procura sobretudo, em nome do princípio da proporcionalidade, igualdade e capacidade contributiva, tributar o rendimento que seria o normal porquanto a tributação do rendimento declarado poderia afastar as regras do mercado, ainda que esse não tenha sido o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes.

Verifica-se, então, que mais do que uma preocupação com o rendimento efetivamente obtido, o legislador ordinário tem tido sobretudo uma ampla preocupação com os limites que lhe são impostos pelo princípio da capacidade contributiva.

Ainda que se afirme que o rendimento real preceituado no art. 104.º, n.º 2 da CRP permite uma tributação do rendimento apurado com base na avaliação indireta, não se poderá afirmar que o princípio da tributação do rendimento real vai mais além do que o princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal apuramento do rendimento se configura no âmbito da determinação indireta da matéria tributável, concretizada na LGT e CIRC e CIRS – estas normas concretizam e densificam não só o princípio da tributação do rendimento real, mas também o princípio da capacidade contributiva, uma vez que todas estas, ao fazerem direta ou indiretamente apelo à situação concreta do contribuinte, quer através de elementos que versem sobre o tipo de mercadoria comercializada, o número de empregados ou local onde está instalada, têm como fim último determinar o rendimento obtido.

Mais acresce que, configurando o art. 104.º, n.º 2 da CRP um princípio, o mesmo opera enquanto mandado de otimização, pelo que este dever-se-á considerar cumprido e respeitado sempre que dele forem retiradas as mais amplas consequências possíveis. Por conseguinte, o princípio não proíbe que a tributação incida sobre o rendimento que a Administração acredita que tenha sido obtido pelo contribuinte nas situações em que o rendimento obtido não possa ser determinado. De todo o modo, para que assim se entenda, será necessário que tal tributação assente no rendimento que mais próximo puder ser da capacidade contributiva dos contribuintes. Por este motivo, o rendimento terá que ser determinado em função de elementos que apelem à concreta situação do contribuinte, sendo ainda certo que qualquer que seja o rendimento determinado, será dada a possibilidade ao contribuinte de este se pronunciar sobre o mesmo.

Desta feita, nas situações em que o ideal de tributação não possa ser alcançado, a tributação poder-se-á fundar no rendimento que foi possível determinar, ainda que fique

aquém do rendimento efetivo. E isto porque se deverá entender que a capacidade contributiva dos contribuintes será fundamento para a tributação. Ainda assim, tal tributação estará sempre condicionada pelos requisitos da excecionalidade, proporcionalidade e da ilidibilidade das presunções, uma vez que a capacidade contributiva funciona, simultaneamente, como limite da tributação.

De facto, a admissibilidade terá que ser justificada não só pela natureza da norma em causa, mas também pela existência de um princípio que esteja num grau de distanciamento em relação aos modelos de tributação e que garanta, em nome dos princípios da igualdade, certeza e segurança jurídicas, o núcleo essencial daquilo que é a proteção dos contribuintes face às necessidades financeiras.

No que ao âmbito subjetivo de aplicação de um e outro diz respeito, facilmente se perceberá que, de acordo com uma interpretação literal, a norma do art. 104.º, n.º 2 da CRP reduz o número de situações em que tal tributação deverá vigorar, uma vez que refere apenas como âmbito de aplicação subjetivo as empresas e não tendo o princípio da capacidade contributiva qualquer restrição a este nível, podemos afirmar sem qualquer dúvida que o princípio não vincula o legislador ordinário numa dimensão maior do que vincularia já o princípio da tributação do rendimento real. Ainda que, tal como é nosso entendimento, o âmbito subjetivo seja extensivo às pessoas singulares, o princípio do rendimento real não vinculará de forma mais extensa o legislador do que o princípio da capacidade contributiva.

Consequentemente, parece-nos que o âmago dos princípios em causa é coincidente e daí não decorrem, portanto, diferenças de regimes, pelo que o legislador não se encontrará mais vinculado a um preceito do que a outro.

Em virtude do exposto, entendemos que a intuição que sempre esteve presente ao longo da dissertação se confirma, uma vez que, o núcleo do princípio da tributação do rendimento real não vincula num grau diferente nem numa diferente dimensão os intérpretes do Direito, sendo apenas um reforço da ideia da proteção dos contribuintes.

O princípio da tributação do rendimento real reforçará apenas o princípio da capacidade contributiva, quase como que elevando-o a um nível constitucional, tornando-o mais evidente, mas não contribui para uma interpretação numa perspetiva diferente do princípio da capacidade contributiva.

Ora, não sendo então um princípio com autonomia própria e vendo as suas implicações já garantidas pelo princípio da tributação da capacidade contributiva, será

que existe algum motivo para que o mesmo se encontre, ainda hoje, elevado a um nível constitucional?

### **3.2. RELEVÂNCIA DA CONSAGRAÇÃO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL**

Relativamente à questão da relevância da consagração constitucional de tal preceito, não poderemos deixar de referir que os princípios não têm pretensão de exclusividade, pelo que pode a mesma consequência jurídica, característica de determinado princípio, ser conectada com outro<sup>244</sup>. Assim, os objetivos destes dois preceitos podem ser os mesmos: nada impede que assim seja. Como tal, o facto de o princípio da capacidade contributiva garantir, por si, o cumprimento das exigências do princípio da tributação do rendimento real, nada poderá ser oposto ao facto de tais princípios vigorarem simultaneamente no nosso ordenamento jurídico.

Por outro lado, entendemos que esta questão deverá ainda ser analisada à luz dos fundamentos que justificam que uma dada matéria tenha assento constitucional. Para que determinada norma tenha dignidade constitucional, sublinha-se, é apenas necessário que esta tenha projecção de valor e que a mesma seja uma norma relativamente à qual é útil gerar um consenso<sup>245</sup>.

Ora, dúvidas não restam de que o princípio em causa revela uma importante preocupação a ser levada em conta na tributação do rendimento, operando como um reforço do princípio da capacidade contributiva.

Entendemos que a consagração do princípio da tributação do rendimento real se justificará porque o mesmo visará colmatar o problema da falta da consagração constitucional do princípio da capacidade contributiva, uma vez que, sendo esta falta de consagração constitucional o cerne das objeções que têm vindo a ser levantadas em relação ao mesmo, a consagração do princípio da tributação do rendimento real poderá servir o desígnio.

De todo o modo, admitimos que se possa argumentar que o princípio é dotado de um sentido vasto e ideal. Tão ideal que o seu sentido mais amplo é inalcançável e tão

---

<sup>244</sup> Cfr. Claus Wilhelm CANARIS, *Pensamento...*, op. cit., p. 90.

<sup>245</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Teoria...*, op. cit., pp. 1140 e 1141.

vasto que permitirá que a tributação incida sobre um rendimento que se afaste do objetivo prescrito.

Entendemos que se questione a relevância de tal norma porque a mesma, consagrando apenas um ideal de tributação que, na prática, não passa de uma mera intenção, será compatível com uma tributação que incida não no rendimento efetivo, mas no rendimento que mais próximo deste se encontrar. Tal preceito estabelece então apenas que a tributação que incida sobre o rendimento efetivo não é única tributação admissível, mas meramente a solução preferível.

Não podemos, no entanto, aceitar que tal objeção possa retirar os seus méritos.

Ora, se assim, é, e sabendo que o legislador constitucional tem consciência de que tal ideal não é alcançável, poder-se-á questionar, então, porque adotou o legislador tal princípio ao invés de consagrar o princípio da capacidade contributiva, evitando, desta forma, a consagração de um objetivo utópico?

A consagração de tal ideal justifica-se se relembrarmos que a norma tem caráter programático e que, através desta, o legislador pretendeu consagrar um regime ideal de tributação. Tal intenção representa um preceito definidor dos fins da tributação e está presente em inúmeros princípios. A previsão destes justifica-se na medida em que os mesmos operam como preceitos orientadores aos aplicadores do Direito de modo a que, em cada caso concreto e às respetivas condicionantes, o resultado da aplicação dos mesmos seja o mais razoável e justo possível, o mais próximo do ideal de justiça, no caso, a tributação dos contribuintes de acordo com preocupações de tributar o rendimento que melhor expresse a capacidade contributiva, garantindo ainda o respeito pelos limites impostos pelos princípios da equidade, razoabilidade e proporcionalidade.

Por outro lado, não se poderá descurar ainda que a consagração constitucional de tal princípio teve na sua génese uma intenção marcadamente revolucionária, já que pretendia cortar qualquer vestígio de tributação que não atendesse à capacidade contributiva dos contribuintes. Como tal, o princípio deverá ser ainda interpretado como um princípio politicamente conformador, uma vez que explicita a valoração política fundamental do legislador constituinte, condensando as opções políticas nucleares e refletindo a ideologia inspiradora da Constituição<sup>246</sup>.

---

<sup>246</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional ...*, op. cit., p. 1150.

Mais, será sempre de admitir que uma lei constitucional assume a realidade como tarefa e aceitará, necessariamente, que a existência de “«campos de batalha práticos»”<sup>247</sup>, que poderão revestir não só conflitos normativos, mas também dificuldades de aplicação e realização dos objetivos que impõe.

Tais campos de batalha condicionaram e cremos que continuarão a condicionar o ideal máximo de tributação pretendido com a consagração do princípio da tributação do rendimento real dos contribuintes.

Apesar de tal ideal e máxima de tributação não ser alcançável, o que é certo é que o preceito tem vindo a condicionar o legislador ordinário e a Administração, operando como parâmetro de validade das opções legislativas e como padrão que deverá ser sempre o objetivo a alcançar, pois constituirá parâmetro aferidor da legitimidade da tributação.

Na prática, apesar de o mesmo não ser alcançável na sua dimensão mais ampla, o que é certo é que opera como garante da proteção dos contribuintes face ao arbítrio, tornando-se uma preocupação constante no nosso sistema fiscal.

Por estes motivos, entendemos que o princípio conserva ainda hoje méritos que justificam a sua consagração constitucional.

---

<sup>247</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Constituição ...*, *op. cit.*, p. 155. Aspas conforme o texto original.

## NOTAS CONCLUSIVAS

- I. O princípio da capacidade contributiva tem vindo a ocupar um lugar cimeiro no seio do sistema da tributação. Apesar de, por vezes, serem levantadas objeções relacionadas com o seu carácter de “fórmula vazia” e não estar consagrado constitucionalmente, o que verificamos é que o mesmo é interpretado pela generalidade da doutrina e pela jurisprudência como sendo o fundamento e limite da tributação.
- II. O princípio assume tal importância porque mais não é do que uma concretização a nível fiscal do princípio da igualdade e da solidariedade, porquanto, ao poder ser associado com o ideal de assentar a tributação na medida das possibilidades económicas de cada um, os contribuintes contribuirão para as receitas do Estado de forma igualitária, não podendo nenhum contribuinte sentir que está a ser mais onerado com despesas que qualquer outro, garantindo-se, desta feita, o cumprimento da função redistributiva do Estado.
- III. Para garantir o cumprimento de tais pretensões, o princípio exige que a tributação assente na capacidade de pagar de cada contribuinte, pelo que o rendimento a tributar terá que ser aquele que foi obtido pelos contribuintes, relevando para tal apenas o rendimento determinado nos termos da conceção da teoria do rendimento acréscimo patrimonial (incluindo, por isso mesmo, todo o incremento patrimonial, independentemente do carácter duradouro e permanente da fonte), o rendimento líquido e disponível, pois só este revelará tal capacidade.
- IV. Importa sublinhar que o princípio da tributação do rendimento real parece mais não ser do que uma concretização e densificação do princípio da capacidade

contributiva, pelo que todos os seus limites e imposições se deverão reportar ao prescrito pelo princípio da capacidade contributiva.

- V. Neste âmbito, importará determinar se o princípio do rendimento real é uma mera concretização da capacidade contributiva ou se tem méritos próprios e a sua consagração constitucional vincula de forma diferente a comunidade de intérpretes e serve como desígnio a algumas das objeções que têm vindo a ser apontadas ao princípio da capacidade contributiva, nomeadamente a falta de consagração constitucional e o carácter de “passe-partout”. Se assim for, então deve considerar-se que se justifica a sua consagração constitucional.
- VI. Para respondermos à questão da autonomia e do princípio da tributação do rendimento real é necessário verificar se as proposições nas quais os princípios assentam e os objetivos que pretendem alcançar são coincidentes ou divergem entre si.
- VII. Ainda que se conclua pela falta de autonomia de um e outro, isto é, ainda que se conclua que as pretensões e proposições de um e outro são idênticos, o que é certo é que, ainda assim, se poderá concluir pela relevância da previsão constitucional do princípio da tributação do rendimento real. Uma resposta afirmativa a esta questão poder-se-á fundar, por exemplo, no facto de o princípio poder colmatar algumas das lacunas do princípio da capacidade contributiva.
- VIII. A relevância da consagração constitucional do princípio objeto do presente estudo exige uma análise do complexo contexto no qual se desenrola o princípio da tributação do rendimento real. Optamos por iniciar o estudo a partir da análise de dois modelos de tributação antagónicos, pois só assim se conseguirá perceber o contexto no qual se molda o princípio. Partimos depois para a análise da norma que consagrou tal princípio no nosso ordenamento jurídico. Demos a conhecer, nesta parte da dissertação, a sua génese, para que a interpretação que fizemos desta fosse o mais fiel possível à intenção do legislador constitucional; analisamos o seu âmbito subjetivo de aplicação; mas sobretudo, tecemos sérias considerações acerca da natureza do art. 104.º, n.º 2 da CRP, porquanto foi com base na sua qualificação

que refletimos acerca da efetividade do princípio, da sua operatividade, da autonomia em relação ao princípio da capacidade contributiva e da relevância da consagração da mesma.

- IX. Para uma análise dos méritos do princípio objeto da presente dissertação, não pudemos deixar de fazer referência aos fundamentos e motivos que estiveram na base da sua previsão constitucional. Chegamos à conclusão que o preceito foi consagrado na Constituição de 1976 e representou o cerne da reforma fiscal nos anos 70, preocupada sobretudo com uma maior justiça social, motivo pelo qual surgiu a necessidade de assentar a tributação na capacidade contributiva dos contribuintes e já não nas necessidades de regeneração do Estado.
- X. Até à data da reforma, vigorava o modelo de tributação assente no rendimento normal, modelo esse não preocupado com as ideias de justiça, equidade, igualdade, mas sobretudo com a manutenção de receitas fiscais suficientes para fazer face às despesas do Estado. Neste sentido, a tributação do rendimento incidia sobre o rendimento que, em condições normais, poderia ser alcançado. Não relevando, como tal, a situação concreta do contribuinte, este modelo de tributação não exigia uma procura da verdade material, motivo pelo qual seria indiferente à capacidade contributiva dos contribuintes.
- XI. Apesar de lhe poderem ser apontadas algumas vantagens, nomeadamente a nível da simplificação administrativa, da certeza e segurança ou até do incentivo ao crescimento económico, o modelo de tributação do rendimento normal não garante e, pior do que isso, não visa satisfazer as necessidades de justiça fiscal, pelo que entendemos que a este nível não poderá haver um retrocesso legislativo e a tributação não poderá voltar a assentar no rendimento normal.
- XII. Perante a dicotomia entre rendimento real e rendimento normal, a doutrina tem vindo a entender que o rendimento real só se apreenderá quando analisado em oposição ao rendimento normal.



- XIII. Não fazendo o rendimento normal apelo à situação concreta do contribuinte, então, o rendimento real será aquele que apela a tal situação, motivo pelo qual a doutrina tem vindo a entender que o rendimento real será aquele que é determinado com recurso à contabilidade dos contribuintes – rendimento real efetivo – ou aquele que é apurado com recurso a presunções e a outros elementos de que a Administração disponha – rendimento real presumido.
- XIV. Não concordamos, contudo, com tal entendimento, tal como fomos deixando claro em toda a exposição. Temos uma posição distanciada daquela que tem vindo a ser apontada pela doutrina, por diversos motivos.
- XV. Discordamos da tese da doutrina e da jurisprudência, porquanto entendemos que a mesma tem vindo a confundir duas questões que, apesar de interdependentes, não se devem confundir numa só: referimo-nos ao facto de julgarmos que o rendimento real em si não deverá ser interpretado e definido em função da forma de o determinar. Além de esta ser já uma questão de âmbito técnico e procedimental, parece-nos que desvirtua o sentido que o legislador pretendeu atribuir a tal preceito.
- XVI. Entendemos que o rendimento real representa apenas o rendimento a servir de base à tributação, porque só assim se poderá afirmar que tributar o rendimento real significa atingir a capacidade contributiva de cada contribuinte. Já a contabilidade e as presunções são as formas que têm vindo a ser utilizadas para apurar tal rendimento, e que condicionam, naturalmente, uma maior ou menor aproximação ao rendimento efetivamente obtido.
- XVII. Julgamos que os conceitos que têm vindo a ser generalizadamente empregues sem verem o seu mérito questionado, são enganadores. Não só porque fazem apelo ao conceito de rendimento real quando se fala da forma de determinar o rendimento, e isso implicará associar e até mesmo confundir duas problemáticas, como são ainda falaciosos.
- XVIII. O conceito de rendimento real efetivo, além de ser redundante, é falacioso, uma vez que dificilmente a contabilidade das empresas representará o rendimento

efetivo; por outro lado, o conceito de rendimento real presumido, além de ser contraditório pode ser enganador, na medida em que nem sempre as presunções e os elementos de que a Administração dispõe fazem apelo à situação concreta do contribuinte e representam o rendimento obtido, como nem sempre poderá ser considerado presumido o rendimento que faz apelo a uma certa normalização.

XIX. Perante todos os problemas que a terminologia generalizada encerra, julgamos que o conceito de rendimento real se deverá fazer de forma desligada do modo de o determinar, interpretando o mesmo apenas como o rendimento que foi efetivamente obtido pelos contribuintes, o rendimento efetivo.

XX. Propusemos uma nova terminologia. Propusemos que por rendimento real se entendesse apenas o rendimento verdadeiramente obtido pelos contribuintes; por rendimento apurado com base na contabilidade dos contribuintes rejeitamos a expressão “rendimento real efetivo” e propusemos “rendimento apurado com base e na contabilidade ou com base em elementos de teor contabilístico”, e por “rendimento real presumido”, entendemos que se deverá utilizar a expressão “avaliação indireta”.

XXI. Com a terminologia e abordagem proposta entendemos que se evitam não só conceitos falaciosos, como uma certa confusão entre o objetivo e o meio de alcançar, mas sobretudo que se faz uma interpretação mais fiel à intenção do legislador.

XXII. O nosso entendimento justifica-se, também, se atendermos ao plano mais circunscrito da consagração constitucional do nosso modelo de tributação do rendimento real, uma vez que, perante o contexto no qual se verificou tal consagração, podemos afirmar que a reforma dos anos 70 representou uma efémera consequência do espírito da época, das particularidades históricas em que a Constituição foi elaborada e que, em virtude disso, poderia consistir numa limitação indevida e inoportuna à discricionariedade do legislador ordinário que, à data, tributava o rendimento normal.

- XXIII. Dada a relevância e expectativa depositada em tal preceito, entendemos que, no que ao âmbito subjetivo de aplicação do art. 104.º, n.º2 da CRP diz respeito, o mesmo deve ser objeto de uma interpretação extensiva.
- XXIV. Entendemos, que o conceito de empresas deve ser interpretado em sentido lato, no sentido de integrar as empresas coletivas, as empresas singulares ou individuais e as empresas no sentido amplo do direito fiscal e não no sentido restrito do direito fiscal, integrando-se, neste contexto, as empresas dos profissionais independentes. Para justificar tal entendimento, invocamos, entre outros argumentos, a interpretação que, a nível do Direito comercial tem vindo a ser feito da realidade não só jurídica, mas também meta-jurídica do fenómeno de empresa e o facto de o art. 104.º da CRP não estabelecer uma divisão entre rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas, mas sim entre rendimento pessoal e rendimento das empresas.
- XXV. Defendemos ainda que o princípio da tributação do rendimento real deverá vincular não só a tributação das empresas (no sentido lato por nós defendido), mas também a tributação das pessoas singulares, uma vez que o legislador, além de não proibir tal interpretação, no n.º 2 do art. 104.º da CRP determina que na tributação das pessoas singulares devem ser tidas em conta as necessidades da família. O entendimento sai ainda reforçado porque os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da proibição do confisco e da propriedade vinculam o resultado material da tributação, independentemente do tipo de contribuinte em causa.
- XXVI. Refletimos ainda acerca da natureza da norma objeto do estudo, já que a qualificação desta encerra diversas implicações, nomeadamente, na forma do cumprimento da mesma. Desde logo, foi com base na qualificação desta como regra ou como princípio que determinamos se apenas poderá ser tributado o rendimento efetivamente obtido pelos contribuintes ou se a tributação, ainda que não perca de vista tal objetivo, pode incidir sobre aquele que é o rendimento mais próximo do rendimento efetivamente obtido.

- XXVII. A qualificação da norma em causa é extremamente importante, porquanto se apenas permitir a tributação do rendimento efetivo, então, os contribuintes só poderão ser tributados se for possível determinar o rendimento que verdadeiramente alcançaram. O que implicitamente significará que, se tal rendimento não for passível de ser determinado, então, o contribuinte não será tributado. Daí que a qualificação da norma seja um ponto fulcral no estudo do princípio da tributação do rendimento.
- XXVIII. Quanto à natureza da norma, dissemos que a mesma poderia configurar uma regra ou um princípio. Após a destrição de uma e outra, de acordo com critério de ordem gradativa e qualitativa, chegamos à conclusão que, tal como tem vindo a ser interpretado pela doutrina, a norma em causa reveste a natureza de princípio.
- XXIX. A sua qualificação com princípio justifica-se porque a norma é dotada de um carácter programático; tem uma pretensão de alcançar, no seio da tributação, os princípios gerais da igualdade, capacidade contributiva, limitar o arbítrio e garantir o direito à propriedade, pelo que se encontra bastante próximo da ideia de Direito; o recurso ao advérbio fundamentalmente pode ainda significar que o legislador constitucional pretendeu deixar uma margem de conformação aos intérpretes e aplicadores de modo a que, casuisticamente, se concretizasse e densificasse o preceito; além do mais, o legislador constitucional não poderia impor um objetivo tão complexo de realização ao legislador ordinário quando só este, em cada caso, terá condições de conhecer e avaliar, porque estamos perante um objetivo cujo conteúdo está dependente daquilo que, em cada momento e em cada contexto social e económico é possível.
- XXX. Em relação ao domínio do cumprimento da norma em causa, esclarecemos que os princípios operam como mandado de otimização, isto é, estabelecem um ideal que, sempre que possível, deverá ser observado. Todavia, os mesmos, em nome do princípio da praticabilidade, permitem que o seu cumprimento seja feito de forma gradual e proporcional, na medida do possível. Isto é, os princípios admitem que, em cada caso concreto, se retirem deles a mais amplas consequências possíveis, ainda que estas fiquem aquém do objetivo ideal consagrado.

- XXXI. Partindo da qualificação da norma como princípio, parece que dúvidas não restarão de que o modelo de tributação do rendimento real consagrado pelo nosso legislador constitucional admitirá que a tributação incida não só sobre o rendimento efetivamente obtido, mas também sobre o rendimento que seja mais próximo deste, nas situações em que o mesmo não é determinável. Neste sentido, será de admitir que o rendimento a tributar seja apurado, não só com recurso a elementos que diretamente façam apelo à situação do contribuinte, mas também, e em última ratio, com recurso a índices que se afastem já do rendimento obtido pelos contribuintes.
- XXXII. Este entendimento sai ainda reforçado se tivermos em consideração as exigências do princípio da praticabilidade. Este exige que a interpretação de cada princípio tenha em consideração a sua possibilidade de concretização e aplicação práticas, pelo que na interpretação dos princípios se deverá tomar em consideração os condicionalismos práticos que determinam a sua aplicação. E facilmente se percebe tal consideração se atendermos ao facto de uma tributação preocupada com a busca maximalista da justiça fiscal assente numa capacidade contributiva dos contribuintes, apurada de forma personalizada de acordo com o rendimento de cada um, poder conduzir a um resultado oposto, por dificuldades inultrapassáveis na sua aplicação e execução, dada a massificação das relações jurídico-fiscais.
- XXXIII. Apesar de se encontrar justificada a necessidade de interpretar o princípio de uma forma mais consentânea com a realidade, não podemos esquecer que a tributação que assente no rendimento que se afaste do rendimento efetivo, deverá preencher diversos requisitos, uma vez que se o princípio prescreve que a tributação deve incidir no rendimento obtido, então, em regra deverá ser este o rendimento que servirá de base à tributação. A natureza do princípio não permite que a tributação se afaste, sem mais, de tal intuito. O que a natureza da norma permite é que, quando esta máxima não seja alcançável, a tributação possa incidir sobre o rendimento que mais se aproxime deste. Se assim não fosse, então, o contribuinte não seria tributado nas situações em que não se conseguisse apurar qual foi o seu rendimento efetivo.

- XXXIV. Julgamos que para a tributação se afastar do rendimento efetivo é necessário que o rendimento efetivo não seja determinável; que em causa estejam situações de excecionalidade, que o afastamento ao rendimento obtido seja proporcional e que a tributação tenha sempre em vista alcançar o rendimento que melhor represente a capacidade contributiva dos contribuintes.
- XXXV. Os requisitos da excecionalidade, da proporcionalidade e garantias dos contribuintes são a chave para a resposta acerca da questão da operatividade do princípio do rendimento real, pois só será possível a tributação do rendimento que mais se aproxime do ideal de tributação quanto este não seja determinável.
- XXXVI. Desta feita, começamos por analisar a efetividade do objetivo de tributar o rendimento real, já que só a impossibilidade de determinar o mesmo justificará o afastamento da tributação do rendimento efetivo e a admissibilidade da tributação assentar no rendimento que fique aquém de tal objetivo.
- XXXVII. Depois de uma reflexão acerca das condicionantes que se verificam na determinação do rendimento, relativas não só à contabilidade dos contribuintes (que além de fazer apelo a uma certa normalização dos rendimentos não é objeto de comprovação e verificação por parte da Administração fiscal), ao recurso à avaliação indireta (a sujeição a elementos que não apelam à situação concreta do contribuinte e que, mesmo que o façam, não serão comprovados pela Administração) e ainda as dificuldades sentidas na fiscalização por parte da Administração fiscal, chegamos à conclusão que o rendimento efetivamente obtido, o verdadeiramente alcançado não será passível de ser determinado.
- XXXVIII. Comprovamos ainda que a solução não passará apenas pela fiscalização, uma vez que os recursos financeiros e humanos da Administração serão sempre escassos e os meios técnicos nunca serão suficientes ao ponto de garantir uma presença eficiente e efetiva junto de cada contribuinte.
- XXXIX. Partindo da falta de efetividade do objetivo de tributar o rendimento efetivo, entendemos que se afiguraria necessário verificar se, ainda assim, o princípio é

respeitado e opera como parâmetro de validade das opções legislativas, porque se assim não for, então, na prática, o princípio encontra-se esvaziado de sentido e não se justificará a sua consagração constitucional.

XL. Verificamos se o legislador ordinário e a Administração fiscal quando procedem à determinação das regras de tributação e à própria tributação se encontram vinculados a este princípio. Demonstramos que, para que assim se entenda, será necessário que os desvios ao rendimento efetivo se verifiquem em situações excepcionais que, por si, justifiquem os mesmos e que o afastamento tem que ser proporcional, isto é, tem que se reconduzir ao menor afastamento possível, sob pena de se fazer tábua rasa do preceito em causa.

XLI. Comprovamos que, tendo em conta as normas vigentes no domínio do apuramento do rendimento, tais requisitos se encontram preenchidos. Parece-nos que em todos os casos apresentados, o requisito da excepcionalidade se encontra preenchido, na medida em que o legislador não estabelece a tributação assente em rendimentos mais afastados do rendimento obtido como a tributação regra – o recurso a este tipo de tributação funda-se sempre nalgum motivo ou nalguma situação especificamente determinada que casuisticamente, e em nome dos princípios da verdade material, da capacidade contributiva e da igualdade, o poderá justificar.

XLII. No que ao princípio da proporcionalidade diz respeito, deixamos claro que o legislador opta, em praticamente todas as situações, por determinar o rendimento com base em elementos que permitam atender à situação concreta do contribuinte, pelo que não esquece a aproximação maior possível ao rendimento efetivo. De mais a mais, o legislador ordinário e a Administração permitem sempre que o contribuinte exerça contraditório e ilida as presunções de que a Administração lançou mão: com tal possibilidade, permite-se uma maior aproximação à situação do contribuinte e um menor afastamento ao rendimento por si obtido.

XLIII. Concluimos que o princípio da tributação do rendimento real vincula os intérpretes e aplicadores do Direito, na medida em que o mesmo impõe limites que têm vindo a ser por estes respeitados, e prova disso é o facto de o rendimento sobre o qual tem

incidido a tributação cumprir ainda a intenção de alcançar o rendimento efetivo e refletir a capacidade contributiva dos contribuintes, princípio limite de toda a tributação.

XLIV. Após esta análise de todo o enquadramento em torno do princípio da tributação do rendimento real, demos resposta às duas questões que estiveram sempre presentes ao longo da dissertação: tem este princípio autonomia face ao princípio da capacidade contributiva? Justificar-se-á a sua consagração constitucional?

XLV. Em resposta à primeira questão, e após a análise dos dois princípios em diversas perspetivas (as proposições em que assentam, os objetivos que pretendem alcançar, os limites que impõem, a natureza das normas, a compatibilização destes com o princípio da praticabilidade), verificamos que o âmago de um e outro é idêntico, motivo pelo qual um não vincula em sentido diverso ou grau diferente que o outro.

XLVI. De todo o modo, e apesar de tais princípios serem redundantes, essa não é uma característica que permita questionar a sua importância, uma vez que os princípios não têm pretensão de exclusividade.

XLVII. Daí que, em relação à segunda questão, o que mais importou questionar foi saber se tal norma terá dignidade constitucional. Chegamos à conclusão que sim, uma vez que a mesma estabelece um princípio em relação ao qual é útil gerar um consenso, na medida em que constitui um limite ao arbítrio e uma garantia dos contribuintes.

XLVIII. Rejeitamos ainda que se questione a sua relevância pelo facto de a norma consagrar um ideal de tributação que não passa de uma mera intenção. E rejeitamos tal objeção porque entendemos que tal preceito, assumindo a natureza de princípio e tendo carácter programático, se justificará na medida em que define os fundamentos e limites da tributação, opera como orientar aos aplicadores do Direito de modo a que, em cada caso, o resultado da tributação seja o mais justo possível, o mais próximo do ideal de justiça.



XLIX. Ainda que se discorde da efetividade e operatividade do princípio, e com base nesse facto se alegue a falta de dignidade constitucional do mesmo, poderá sempre concordar-se com o facto de a consagração constitucional do princípio da tributação do rendimento real colmatar o problema da falta da consagração constitucional do princípio da capacidade contributiva, uma vez que, sendo esta falta de consagração constitucional o cerne das objeções que têm vindo a ser levantadas em relação ao mesmo, a consagração do princípio da tributação do rendimento real poderá servir o desígnio.

## BIBLIOGRAFIA

- ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito comercial*, vol. I - Introdução, Actos de Comércio, Comerciantes, Empresas, Sinais distintivos, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2006

— *Da empresarialidade (as empresas no Direito)*, reimp., Coimbra, Almedina, 1999

- ALMEIDA, Aníbal, *Teoria pura da imposição*, reimp., Coimbra, Almedina, 2000
- ALMEIDA, Carlos Ferreira de, *Texto e enunciado na teoria do negócio jurídico*, vol. I, Coimbra, Almedina, 1992
- AMARAL, Maria Lúcia, *A forma da República*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005

— “Justiça constitucional e interpretação da Constituição – a procura de um novo paradigma” in Jorge Miranda (org.), *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976 – evolução constitucional e perspectivas futuras – vol. I*, Lisboa, Edição A.A.F.D.L., 2001

- ARAÚJO, Fernando, *Introdução à economia*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2010

- AZEVEDO, Maria Eduarda, “As reformas fiscais portuguesas do século XX”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 425, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Jan-Jun 2010
  
- BARREIROS, J. A. R. Martins; TEIXEIRA, Manuel A. Costa; FERREIRA, Henrique Quintino, *Código da Contribuição Industrial: comentado e anotado*, Lisboa, Rei dos Livros, 1984
  
- BASTO, José Xavier de, “Comentário à intervenção do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches, sistema e reforma fiscal: que evolução” in *Fisco*, n.º 82 e 83, 1997
 

— “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 5, Jul-Out 2001
  
- BRITO, Miguel Nogueira de, “Comentário ao acórdão 35372012 do Tribunal Constitucional”, in *Direito & política, Law & politics*, Out-Dez 2012
  
- CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária: comentada e anotada*, 3.ª ed., Lisboa, Visilis Editores, 2003
  
- CAMPOS, Diogo Leite; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de, *Direito tributário*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2003
  
- CANAS, Vitalino, “O princípio da proibição do excesso na Constituição: arqueologia e implicações”, in Jorge Miranda (org.), *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976 – vol. II*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997
  
- CANARIS, Claus Wilhelm, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, trad. port. António Meneses Cordeiro, *Pensamento sistemático*, 4.ª ed., Lisboa, Fundação Clouste Gulbenkian, 2008

- CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos: teoria geral*, Coimbra, Almedina, 2007
  
- CASALTA NABAIS, José, *Direito fiscal*, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 2002
  - Direito fiscal*, 6.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Edições Almedina, 2010
  - O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 1998
  - “O quadro constitucional da tributação das empresas”, in Jorge Miranda (org.), *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976 – evolução constitucional e perspectivas futuras – vol. I*, Lisboa, Edição A.A.F.D.L., 2001
  - Por um estado fiscal suportável: estudos de Direito fiscal*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2008
  - “Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva”, in *Fisco*, n.º 84/85, Set-Out de 1998
  
- CASANOVA, Salazar, *Os fundamentos e os argumentos do discurso judiciário*”, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2003
  
- CASTANHEIRA NEVES A., *Curso de introdução ao estudo do Direito: lições proferidas a um curso do 1º ano da Faculdade de Direito de Coimbra, no ano lectivo de 1971-7*, Coimbra, 1972
  
- Contabilidade & Empresas*, Mai – Junh 2012, n.º 15 – 2.<sup>a</sup> série
  
- CORTÊS, António, *Jurisprudência dos princípios: ensaio sobre os fundamentos da decisão jurisdicional*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2010

- COUTINHO, Luís Pereira, “Os direitos sociais e a crise: breve reflexão”, *in Direito & política, Law & politics*, Out-Dez 2012
  
- CUNHA, Paulo de Pitta e, *A reforma fiscal*, Lisboa, Publicações Dom Quixote, 1989
  
- CUNHA, Paulo Ferreira da, “Do direito de Constituição na doutrina portuguesa contemporânea”, *in* Aníbal Almeida (coord.), *Studia Iuridica 61, Ad honorem – 1, estudos em homenagem ao Professor Doutor Rogério Soares*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002
  
- DALLERA, Giuseppe, “Reddito normale, equità e capacità contributiva”, *in* Mario Leccisotti (coord.), *Per un’Imposta sul reddito normale*, Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990
  
- DOURADO, Ana Paula, “O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa” *in* Jorge Miranda (org.), *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976 – vol. II*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.
  
- O princípio da legalidade fiscal – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007
  
- DWORKIN, Ronald, *Taking rights seriously*, Cambridge, Harvard University Press, 1999
  
- EINAUDI, L., *Mite e Paradossi della Giustizia Tributaria*, Torino, 1938
  
- ENGISCH, Karl, *Einführung in das juristische Denken*, Stuttgart, 1983, trad. port. João Baptista Machado, *Introdução ao pensamento jurídico*, 9.<sup>a</sup> ed., Fundação Calouste Gulbenkian, 2004
  
- FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de, “O conceito de rendimento no imposto sobre as pessoas colectivas”, *in Fisco*, Lisboa, ano 1, Outubro 1988

- FAUFMANN, Arthur, “A problemática da filosofia do direito ao longo da história”, *in Einführung in rechtsphilosophie und rechtstheorie der gegenwart*, C. F. Müller juristischer Verlag GmbH, Heidelberg, 1994, trad. port. de Marcos Keel e Manuel Seca de Oliveira, *Introdução à Filosofia do direito e à teoria do direito Contemporâneas*, Lisboa, fundação Calouste Gulbenkian, 2002
  
- FAUSTINO, Manuel, “Evolução do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC”, *in As reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussão ao nível dos contribuintes e da Administração fiscal*, Lisboa, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995
  
- FERREIRA, Rogério Fernandes, *Gestão, contabilidade e fiscalidade*, vol. II, Lisboa, Editorial Notícias, 1999
  - “A reflexão sobre a fiscalidade existente” *in As reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussão ao nível dos contribuintes e da Administração fiscal*, Lisboa, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995
  
  - *A tributação do lucro real*, 2.<sup>a</sup> ed., refundida, atu., e amp., Lisboa, 1972
  
  - *A tributação dos rendimentos – retroespectiva, actualidade, tendências*, Coimbra, Almedina, 2007
  
- FONSECA, Rui Guerra da; PINHEIRO, Alexandre Sousa; LOMBA, Pedro; OTERO, Paulo, *Comentário à Constituição portuguesa - organização económica*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2008
  
- GALLO, Franco, “Il dilemma deddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell’accertamento induttivo”, *in Mario Lecciosotti (coord.), Per un’Imposta sul reddito normale*, Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990

- GOMES CANOTILHO; VITAL MOREIRA J. J., *Constituição da República Portuguesa Anotada* – vol. I, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007

— *Constituição dirigente e vinculação do legislador – contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, 2ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2001

— *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2002

- GOMES, Nuno Sá, “As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto”, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 371, Jul – Set 1993

— *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1993

- GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Manual de Direito constitucional: introdução, parte geral, parte especial* - vol. I, Coimbra, Almedina, 2005

- Kelsen, Hans, *Reine rechtslehre*, trad. Portuguesa de João Baptista Machado, *Teoria pura do Direito*, 7.ª ed., Coimbra, Almedina, 2008

- LECCIOTTI, Mario, “Introdutione”, *in* Mario Lecciosotti (coord.), *Per un’Imposta sul reddito normale*, Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990

- LOPES, Cidália Maria da Mota, *Quanto custa pagar impostos em Portugal? – os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra, Almedina, 2008

– *Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra, Almedina, 2008

- MACHADO, João Baptista, *Introdução ao direito e ao Discurso Legitimador*, 19<sup>a</sup> reimp., Coimbra, Almedina, 2011
  
- MAIO, Amadeo Di, “Reddito normale e incentivi alla produzione”, in Mario Lecciosotti (coord.), *Per un’Imposta sul reddito normale*, Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990
  
- MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito fiscal*, 7<sup>a</sup> ed., rev. e atu., Coimbra, Almedina, 1993  
     — *Direito fiscal*, 10<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 2000
  
- MIRANDA, Jorge, “Sobre a reserva constitucional da função legislativa”, in Jorge Miranda (org.), *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976 – vol. II*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997  
     — *Teoria do Estado e da Constituição*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002
  
- MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui, *Constituição portuguesa: anotada*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005
  
- MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2007
  
- MOSCHETTI, “La tassazione del reddito normale: lineamenti costituzionali”, in Mario Lecciosotti (coord.), *Per un’Imposta sul reddito normale*, Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990
  
- PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito fiscal internacional – do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Coimbra, Almedina, 2010
  
- PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada, *Direito fiscal*, 4.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 2010



- QUERIROZ, Cristina, “Justiça constitucional e interpretação da Constituição: a procura de um novo paradigma”, in Jorge Miranda (org.), *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976 – evolução constitucional e perspectivas futuras – vol. I*, Lisboa, Edição A.A.F.D.L., 2001

— *O Direito como um sistema interno de regras e princípios*, Coimbra, Coimbra Editora, 1957

- RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do rendimento*, Coimbra, Almedina, 2010

—“Reflexões sobre o regime simplificado: a sua suspensão no domínio do IRC”, in *Scientia Iuridica* – Tomo VIII, n.º 320, 2009

- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008

- RODRIGUES, Benjamim Silva, “Proporcionalidade e progressividade no IRS”, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003

- RODRIGUES, João Pedro Silva, “Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva”, in AAVV, *Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003

- RUSSO, Enzo, “Reddito normale ed effettivo e compiti degli uffici”, in Mario Lecciosotti (coord.), *Per un’Imposta sul reddito normale*, coord., Bologna, Società Editrice il Mulino, 1990

- SALDANHA SANCHES, J. L., *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2ª ed., Lisboa, Editora Lex, 2000

—“A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 354, Abr- Jun 1989

—“Custos mal documentados e custos não documentados: o seu regime de dedutibilidade”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 3, 2000

—*Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000

—*Manual de Direito fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007

— “O combate à fraude fiscal e a defesa do contribuinte: dois objetivos inconciliáveis?” in *Revisores & Empresas*, Jul-Set 2000

—*Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006

—*Princípios estruturantes da reforma fiscal*, Lisboa, Edifisco, 1991

—“Problemas jurídicos da contabilidade (o Direito contabilístico e as suas fontes)”, in AAVV, *Ab Uno ad Omnes - 75 Anos da Coimbra Editora*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998

— “Segredo bancário e tributação do lucro real”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 377, Jan – Mar 1995

— “Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspectiva funcional”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 21, Jan-Mar 2005

- SALDANHA SANCHES, J. L., colaboração GAMA, João Taborda da, *Justiça fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010
  
- SANTOS, José C. Gomes; RODRIGUES, Susana S., “Regimes simplificados de tributação dos rendimentos profissionais e empresariais – objectivos, modalidades e experiências”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 417, Jan-Jun 2006
  
- SILVA, Suzana Tavares da, *As taxas e a coerência do sistema tributário*, Braga, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2008
  - “Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise”, in José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva (coord.), *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*, Coimbra, Almedina, 2011
  
- TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o Direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, Out-Dez 1999
  - *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*, Coimbra, Almedina, 2011
  
- TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *A reforma fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1969
  - “A contra-reforma fiscal”, in *Boletim de Ciências Económicas*, n.º 11, 1968
  - *Lições de finanças públicas*, 5ª ed., ref. e atu., Coimbra, Coimbra Editora, 1997, pp. 307 e 308
  - *O sistema fiscal português: a tributação do rendimento*, Coimbra, Almedina, 1988

- TEIXEIRA, Glória, *A tributação do rendimento: perspectiva nacional e internacional*, Coimbra, Almedina, 2000
- VASQUES, Sérgio, *Capacidade contributiva, rendimento e património*, in [http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade\\_Contributiva\\_Rendimento.pdf](http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf)  
     — *Manual de Direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011
- XAVIER, José Alberto, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, Livraria Almedina, 1972